



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Zakázková výroba ve vybrané obchodní společnosti  
Custom Manufacturing in the Selected Business Company

Student: Martin Mučka

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví

## Zadání bakalářské práce

Student: **Martin Mučka**  
Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně  
Téma: Zakázková výroba ve vybrané obchodní společnosti  
Custom Manufacturing in the Selected Business Company  
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Teoretické vymezení nákladového účetnictví
  3. Teorie kalkulací
  4. Zakázková výroba ve vybrané obchodní společnosti
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.  
KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.  
MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracoval samostatně, přílohu č. 1 danou mi k dispozici jsem samostatně upravil a vložil.“

V Ostravě 6. 5. 2016

.....

Martin Mučka

# Obsah

1 Úvod .....	5
2 Teoretické vymezení nákladového účetnictví .....	7
2.1 Vztah finančního a nákladového účetnictví .....	7
2.1.1 Členění činnosti podniku z hlediska způsobu zhodnocení zdrojů .....	9
2.2 Obsah a struktura nákladového účetnictví .....	11
2.2.1 Vztah nákladového a manažerského účetnictví .....	11
2.2.2 Informační zajištění řídicího cyklu .....	12
2.3. Odpovědnostně a výkonově orientované účetnictví .....	14
2.3.1 Výkonově orientované účetnictví .....	15
2.3.2 Odpovědnostně orientované účetnictví .....	15
2.4 Členění nákladů .....	16
2.4.1 Druhové členění nákladů .....	16
2.4.2 Účelové členění nákladů .....	17
2.4.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik .....	18
2.4.4 Kalkulační členění nákladů .....	20
2.4.5. Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování .....	21
2.5 Členění výnosů .....	22
2.5.1 Druhové členění výnosů .....	23
2.5.2 Kalkulační a účelové členění výnosů .....	23
2.5.3 Členění výnosů podle místa vzniku a odpovědnosti .....	24
3 Teorie kalkulací .....	25
3.1 Základní pojmy užívané v teorii kalkulací .....	25
3.1.1 Kalkulace vlastních nákladů .....	25
3.1.2 Předmět kalkulace .....	26
3.1.3 Kalkulační jednice .....	26
3.1.4 Kalkulované množství .....	26
3.2 Struktura kalkulace a kalkulační vzorec .....	27
3.2.1 Typový kalkulační vzorec .....	27
3.3 Struktura kalkulačních vzorců orientovaných na potřeby řízení z pozice managementu .....	28
3.3.1 Retrogradní kalkulační vzorec .....	28
3.3.2 Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady .....	29

3.3.3 Dynamická kalkulace .....	30
3.3.4 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů .....	30
3.3.5 Kalkulace relevantních nákladů .....	31
3.4 Metody a principy přiřazování nákladů .....	31
3.4.1 Principy přiřazování nepřímých nákladů .....	32
3.4.2 Přiřazování nákladů prostým dělením .....	32
3.4.3 Přiřazování nákladů dělením s poměrovými čísly .....	33
3.4.4 Přírážková metoda kalkulace .....	33
3.5 Funkce kalkulace v taktickém a operativním řízení .....	35
3.5.1 Propočtová kalkulace .....	35
3.5.2 Plánová kalkulace .....	36
3.5.3 Operativní kalkulace .....	38
3.5.4 Výsledná kalkulace .....	39
3.6 Zakázkově orientovaný typ činnosti .....	40
4. Zakázková výroba ve vybrané obchodní společnosti .....	41
4.1 Řešení zakázky ve společnosti TROJICE spol. s.r.o. ....	43
5. Závěr.....	54
Seznam použité literatury .....	56
Seznam zkratk .....	57
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

# 1 Úvod

Výroba na zakázku je zvláštním typem výroby. Možná by bylo vhodnější použít slovo specifickým. Charakteristickým rysem zakázkové výroby je výroba úzkého sortimentu produktů, ovšem v různorodém vyhotovení. Zakázková výroba se vyznačuje vysokou flexibilitou, což znamená, že se takřka dokonale přizpůsobuje potřebám zákazníka. Nejtypičtější ukázkou zakázkové výroby je stavební a textilní průmysl, ale také například kovovýroba a truhlářství.

Tématem této bakalářské práce jsou „Specifika účtování zakázkové výroby ve vybrané obchodní společnosti“. Zakázková výroba je z velké části založena na komunikaci mezi společnostmi a zákazníkem, kteří se snaží o nalezení optimálního řešení vyhovujícího oběma zúčastněným stranám. Vzhledem k fungování společnosti, která se v dnešní době snaží především o udržení dobrého jména na trhu a o dosažení co největší ziskovosti, nejde o snadný úkol.

Druhá kapitola bakalářské práce je zaměřená na teoretické vymezení základních pojmů týkajících se nákladového účetnictví. Cílem je srozumitelně vysvětlit rozdíly mezi manažerským, nákladovým a finančním účetnictvím. Ve stručnosti jsou zde zachyceny požadavky jak externích, tak interních uživatelů účetnictví. V dalším výkladu této kapitoly bylo cílem zachytit členění nákladů a výnosů z různých pohledů.

Nezbytným nástrojem k vyčíslení nákladů a stanovení cen jsou kalkulace. Třetí kapitola je zaměřena na základní problematiku týkající se kalkulací. Kalkulace jsou neodmyslitelnou součástí manažerského účetnictví, vzhledem k jejich obsáhlosti a důležitosti je jim věnovaná celá kapitola. Cílem je zachytit a vysvětlit základní pojmy týkající se kalkulací, úkoly kalkulací včetně členění nákladů, tak nezbytných ke správnému užívání kalkulací. Cílem jedné z dílčích kapitol je i definovat strukturu různých typů kalkulačních vzorců, které jsou pro větší přehlednost vyjádřeny schematicky.

Čtvrtá kapitola zachycuje praktickou aplikaci znalostí, které byly teoreticky vymezeny v předešlých kapitolách této bakalářské práce. Je zaměřena na zakázkovou výrobu ve vybrané obchodní společnosti. Zvolenou společností je TROJICE spol. s r.o., která je již přes dvacet let významným podnikem v oblasti kovovýroby Moravskoslezského kraje. Společnost poskytla důležité informace a podklady pro vypracování této bakalářské práce. Díky vstřícné spolupráci byly získány veškeré informace nutné ke zpracování práce. V této části byla užita metoda analýzy a praktické aplikace.

Hlavní cílem bakalářské práce je vyjasnit problematiku nákladového účetnictví a s ním bezprostředně související problematiky kalkulací. Na tento cíl pak navazuje praktická část, ve které bylo záměrem nabyté teoretické poznatky a znalosti aplikovat na konkrétní zakázce společnosti TROJICE spol. s.r.o., analyzovat kalkulační systém společnosti, zakázkovou výrobu a doporučit možná zlepšení.

V celé bakalářské práci byla použita metoda postupu. V kapitolách dvě a tři byla využita metoda deskripce. V praktické části bakalářské práce byla užita metoda analýzy a syntézy.

Vlastní názor v bakalářské práci je psán kurzívou.



## 2 Teoretické vymezení nákladového účetnictví

Jednou ze základních myšlenek, které v dnešní době významně ovlivňují vývoj účetnictví, je poznání, že vyobrazení podnikatelského procesu je třeba dělit z hledisek, kdo účetní informace využívá a jaké řeší rozhodovací úlohy. Postupem času tedy dochází k tomu, že významným znakem účetnictví vyspělých tržních ekonomik je obsahové oddělení: [2]

- účetních informací účetnictví finančního, jehož záměrem je zachytit podnikatelský proces zejména z hlediska vyjádření informačních potřeb tzv. externích uživatelů (případných možných a současných vlastníků, kteří nemají vliv na řízení firmy, bank a jiných poskytovatelů cizího úročeného kapitálu, obchodních partnerů, zaměstnanců a jejich zástupců v podobě odborů, burz a dalších účastníků finančního a kapitálového trhu); tito uživatelé sice stojí mimo hodnocený subjekt, ale jsou s jeho rozvojem úzce spjati jak budoucím prospěchem, který odvozují zejména z analýzy činitelů ovlivňujících výnosnost kapitálu a schopnost produkovat finanční prostředky, tak i budoucími riziky, která se snaží odhadnout zejména z analýzy vlivů ovlivňujících schopnost podniku hradit své závazky (likvidita),
- účetních informací tzv. daňového účetnictví, jehož cílem je vyobrazit shodný proces primárně s ohledem na správné vyjádření základu daně z příjmů, ostatních daňových a jim na roveň postavených pohledávek a dluhů firmy,
- účetních informací, které jsou zpravidla využívány pracovníky na různých stupních podnikového vedení pro řízení podnikatelských procesů. [2]

Na rozdíl od finančního a daňového účetnictví, kde tlak uživatelů na jednotné vyjádření a srovnatelnost předložených informací vede ke sloučení pojmového vyjádření, jsou účetní informace určené manažerům charakteristické tím, že jejich náplň v zásadě není předmětem mimopodnikových úprav. To se projevuje až do té míry, že tento účetní subsystém nejen není jednotně vymezen, pokud jde o záměr, náplň a strukturu, ale dokonce se pro něj ve světě nepoužívá ani jednotný stanovený pojem. [2]

### 2.1 Vztah finančního a nákladového účetnictví

Vývojem v toku času bylo potvrzeno, že je potřebné rozlišovat obsah účetnictví podle rozdílných požadavků jeho využití. Pouze jinak vyjádřeno, že účetnictví je účelné diferencovat z hlediska toho, kdo je uživatelem účetních informací a pro řešení jakých odlišných rozhodovacích úloh účetnictví slouží.

Důležitým požadavkem při vedení finančního účetnictví a následném sestavení účetních výkazů je dodržování stanovených pravidel, která zaručují externím uživatelům úplnost vykazovaných účetních informací, jejich spolehlivost, srovnatelnost v čase a mezi jednotlivými podniky. [1]

Příznačnou vlastností informací finančního účetnictví je preference stability vývoje firmy v čase. Vlastník nejlépe přijímá informace o stabilním vývoji podniku bez velkých výkyvů, a to jak z hlediska negativního, tak dokonce z hlediska pozitivního. Investoři se chtějí ujistit, že jejich finanční prostředky jsou vhodně uloženy, že podnik je dobře řízen (že dosažené výsledky jsou srovnatelné s úrovní obdobných podniků), a že podnikatelské cíle zajišťují trvání a rozvoj podniku v budoucnosti.

Faktem zůstává, že při splnění požadavků externích uživatelů nemohou vždy informace finančního účetnictví zároveň vyhovovat i požadavkům interních uživatelů (řídících pracovníků). S jistotou lze však tvrdit, že je to management, kdo předkládá informace o dosažené výkonnosti podniku a informuje tak vlastníka o vlastní schopnosti řídit podnik.

Řídící pracovníci vyžadují pro řízení výkonnosti podniku konkrétní informace, které umožňují nejen analyzovat vývoj minulých let, ale především ovlivňují jeho skutečný průběh. Systematická analýza vztahu předem stanoveného a skutečného vývoje činnosti dává možnost včas najít způsoby řešení, které odstraní kritická a úzká místa. Zvolené způsoby řešení mohou pak také podporovat pozitivní změny, pomáhat přijímat konkrétní opatření, a tak aktivně měnit chování firmy v celé jeho složitosti vnitropodnikových vazeb a struktur. [1]

Je-li kladen důraz na potřebu odlišných informací finančního a manažerského účetnictví, je zároveň nutné na druhé straně připomenout potřebnost jejich informační návaznosti. I když mají řídící pracovníci přístup k manažerským informacím, jsou pro ně informace vykazované v účetní závěrce velmi důležité a nepostradatelné.

Struktura informací vykazovaných ve finančním účetnictví je ovlivněná také faktem, že jejich zveřejňovaná část (především účetní závěrka) je k dispozici i konkurenčním podnikům, a to prostřednictvím veřejných rejstříků. Vzhledem ke stále vzrůstajícím požadavkům na rozsah zveřejňovaných informací se podnik snaží spíše skrýt své hlavní činitele podnikatelského úspěchu. Lze tedy tvrdit, že uveřejněné informace finančního účetnictví nejsou podrobné. Dalším důvodem tvrzení, že nejsou výkazy ve finančním účetnictví podrobné, je požadavek investorů na informace, které mohou pohotově vyhodnocovat ve srovnání s mnoha jinými investičními příležitostmi na trhu. [1]

Z hlediska časové orientace zobrazují výkazy finančního účetnictví skutečně dosažené výsledky a základní tendence vývoje do budoucnosti. Na těchto informacích závisí růst hodnoty

podniku, výše vyplacených dividend, rozdělení dosaženého zisku apod. Informace finančního účetnictví v úplné podobě jsou v zásadě poskytovány jednou **ročně**, pokud nejsou určité podniky povinny informace zveřejňovat v kratších časových úsecích – jako příklad lze uvést akciové společnosti, které mají kótované akcie na burze, tyto musí zveřejňovat své výsledky **měsíčně**.

Řídící pracovníci požadují účetní informace s minimálním zpožděním za konkrétním průběhem hospodářských operací, a to včetně jejich vyhodnocení ve srovnání s předem stanovenými záměry (plány, rozpočty). Toto porovnání je u menších podniků prováděno zpravidla mimoúčetně, což znamená, že informace z rozpočtu nákladů, výnosů a zisku nejsou předmětem účetního zobrazení; ve větších podnicích je potřeba je začlenit do systému účetních informací o řízení.

Jsou-li informace o skutečném a předem stanoveném průběhu zobrazeny v účetním systému, dostává se informační zajištění hodnotového řízení na kvalitativně vyšší úroveň. Porovnání skutečného výsledku s předpokládaným stavem je podkladem nejen pro operativní krátkodobá hodnocení, ale je i nedílnou součástí taktického a strategického řízení. [1]

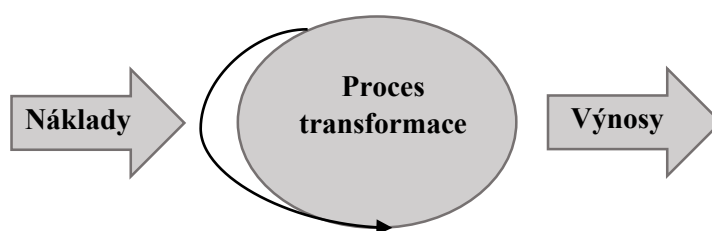
### **2.1.1 Členění činnosti podniku z hlediska způsobu zhodnocení zdrojů**

Při srovnání odlišností finančního a vnitropodnikového účetnictví je velice důležité zdůraznit základní rozdíl mezi nimi, a to v jejich vlastním obsahovém zaměření, které věnují možným způsobům zhodnocení vložených zdrojů (tvorby zisku) v podniku. Je třeba rozlišit:

- Zhodnocení plynoucí z finančních a investičních aktivit firmy uskutečňovaných se záměrem zhodnocení zdrojů bez jejich transformačního procesu (tj. procesu přeměny vstupů na výkony). Konkrétní podobou tohoto zhodnocení jsou nejen odměny vlastníkům kapitálu za jeho poskytnutí (úrok, dividendy), odměny za poskytnutí práva využívat aktiva (licence, autorské honoráře), ale také přírůstky a úbytky v ocenění aktiv a kapitálu, zisk z prodeje finančních aktiv a investic;
- Zhodnocení vyplývající z prodeje vytvořených výkonů, tedy ze schopnosti podniku přeměnit vynaložené zdroje na výkony požadované zákazníkem. Hovoří se o zhodnocení plynoucím z hlavní výdělečné činnosti podniku. [1]

Náklady vstupující do výrobního procesu a následné výnosy vystupující z tohoto výrobního procesu jsou přehledně zobrazeny ve **schématu 2.1**:

## Schéma 2.1 Transformační proces tvorby výkonů pro zákazníka



Zdroj: [1] - vlastní zpracování

Je nutné zdůraznit, že pojem podnik je v textu využíván pro označení výrobních a obchodních podniků a podniků poskytujících nefinanční služby, to znamená podniků, jejichž primární výdělečnou činností je tvorba výkonů a jejich distribuce zákazníkům.

Hlavní výdělečná činnost je pro podnik charakteristická, je to činnost, pro kterou byl podnik založen, pro kterou primárně vytvořil aktiva (zásoby, dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva). Díky hlavní výdělečné činnosti si podnik buduje svou pozici na trhu, je základním prvkem jeho know-how (výroba výrobků nebo poskytování služeb určitého typu apod.).

Zatímco zodpovědnost za finanční a investiční tvorbu je ve firmě soustředěna ve vrcholovém vedení či dokonce pravomoc v této oblasti vlastníci na management vůbec nedelegují a rozhodují sami, je naopak zhodnocení zdrojů z hlavní výdělečné činnosti výsledkem činnosti všech útvarů ve firmě, které se na zajištění tvorby výkonů a jejich prodeje zákazníkům podílejí. Předmětem zájmu manažerského účetnictví je zpravidla informační podpora hodnotového řízení hlavní výdělečné činnosti. Vhodným ukazatelem, který ve svém základě měří výsledek hospodaření hlavní výdělečné činnosti, je zisk před úroky a zdaněním (EBIT). [1, 2]

Řídící pracovníci požadují informace o tom, co by se mělo stát, aby se dosáhlo stanovených cílů, oproti tomu, externí uživatelé účetních informací vyžadují úplné, srovnatelné a spolehlivé informace o tom, co se stalo v podniku v daném období.

Hlavní cestou k úspěchu je z pohledu managementu zákazník, pozice na trhu, nikoliv samotný kapitál vložený do firmy. Při hodnocení hospodářského výsledku je pozornost managementu zaměřena zejména na tu část činnosti, která ovlivňuje zisk z hlavní činnosti podniku.

Hlavním objektem zájmu vlastníků je hodnocení zisku firmy jako celku, který je ovlivněn nejen výsledkem z prodeje výkonů, ale také výsledkem všech investičních a finančních aktivit, včetně optimalizace vlivu zdanění. Ze strany řízení hlavní činnosti podniku je příčinná souvislost faktorů vývoje zisku a zhodnocení kapitálů podstatně rozdílná, vychází totiž z konkrétních podmínek procesu tvorby výkonů, jejich realizace na trhu. Kapitálová

náročnost činnosti a způsob financování kapitálu jsou v této souvislosti ovlivňovány podstatně jinými rozhodnutími a jinými faktory, než je ziskovost z výnosů z prodeje, obtížnost vlastního procesu tvorby výkonů na technologické vybavení (hmotná a nehmotná dlouhodobá aktiva), na oběžná aktiva, která v současnosti závisí zejména na podmínkách prodeje a distribuce konkrétním zákazníkům (dodacích podmínkách, podmínkách splatnosti apod.). [2]

## **2.2 Obsah a struktura nákladového účetnictví**

Hlavní role manažerského účetnictví spočívá ve zjišťování, třídění, analýze a prezentaci informací, a to takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost, tedy řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, ovlivňovat hlavní prvky ekonomického vývoje podniku, podporovat jeho výkonnost a zlepšovat finanční pozici.

Pro konkrétní obsah informací manažerského účetnictví a jejich podrobnější strukturu je klíčové oddělovat zejména hierarchii a návaznost cílů strategického, taktického a operativního řízení, jejich vzájemné vazby a respektovat hierarchii pravomoci a odpovědnosti vnitropodnikových struktur řízení.

### **2.2.1 Vztah nákladového a manažerského účetnictví**

V širším pojetí manažerského účetnictví je možno rozlišit dva relativně samostatné subsystémy účetních informací:

- Účetní informace pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto (operativní řízení v bezprostřední návaznosti na řízení taktické). Tento systém je historicky starší, tradičně je nazýván účetnictvím nákladovým;
- Účetní informace pro rozhodování (taktické a strategické) o možnostech budoucího vývoje podnikatelského procesu; účetnictví manažerské. [2]

Pojem nákladové účetnictví pro subsystém účetních informací pro řízení podnikatelské činnosti, o jejichž prvcích již bylo rozhodnuto, není rozhodně náhodný. Ovlivnitelnost hodnotových veličin (aktiv, vlastního kapitálu a závazků; nákladů a zisku; příjmů a výdajů) ve všedním operativním řízení je omezena relativně velmi těsným manévrovacím prostorem. Ten je vytýčen existující kapacitou umožňující vytvářet výkony pro existující zákazníky na poměrně známých trzích. V operativním řízení je zpravidla rozhodnuto o základních otázkách: co, jak a pro koho vyrábět. Je-li v zásadě rozhodnuto o výkonech nabízených na trhu, je zpravidla rozhodnuto o tržních cenách (základní cenové úrovni), za které je možno tyto výkony distribuovat. Centrem pozornosti operativního řízení výkonnosti je proto zejména řízení nákladů v úzkém propojení na operativní řízení peněžních toků. [2]

Obdobně lze charakterizovat i podstatu názvu pro subsystém manažerské účetnictví. Taktické a strategické rozhodování o možných alternativách činnosti umožňuje podle určených cílů a kritérií optimalizovat jak využití existující kapacity, které nevyžaduje investiční vklady prostředků, tak zejména rozhodovat o kapacitě v budoucnosti, o budoucích variantách činnosti spojených s dlouhodobým investičním rozhodováním.

Nákladové účetnictví si zachovává tradiční prvky účetní metody; systém účtů, podvojnost a souvztažnost vyobrazení hospodářských operací, jejich ocenění, dokladovost jednotlivých transakcí včetně nezbytných formálních náležitostí jejich zobrazení a oběhu uvnitř firmy, nutnost inventarizace aktiv a závazků apod. [1]

Stěžejní srovnání cílů, nástrojů a metod nákladového a manažerského účetnictví lze zjednodušeně charakterizovat pomocí uvedené **tabulky 2.1**:

**Tabulka 2.1 Obsah nákladového a manažerského účetnictví**

<b>Manažerské účetnictví</b> (systém účetních informací pro řízení a rozhodování)	
<b>Nákladové účetnictví</b> (účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto)	<b>Manažerské účetnictví</b> (účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti)
Informace pro <b>operativní řízení</b> , v bezprostřední návaznosti na řízení <b>taktické</b>	Informace o <b>variantním rozhodování</b> (při existující kapacitě o kapacitě budoucí)
Informace pro <b>řízení po linii útvarů, výkonů a procesů</b>	Komplexní informace pro <b>vrcholové řízení a rozhodování</b>
Informace pro vyhodnocení vlivu <b>změn</b> v objemu a sortimentu <b>výkonů dodávaných na trh</b>	Informace pro <b>zásadní změny činnosti</b>
Podnikové rozpočty – <b>rozpočtová výsledovka, rozvaha, peněžní rozpočty</b>	
Vztah <b>hlavního podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému a vnitropodnikových cen</b>	<b>Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty</b>

Zdroj: [1] - vlastní zpracování

## 2.2.2 Informační zajištění řídicího cyklu

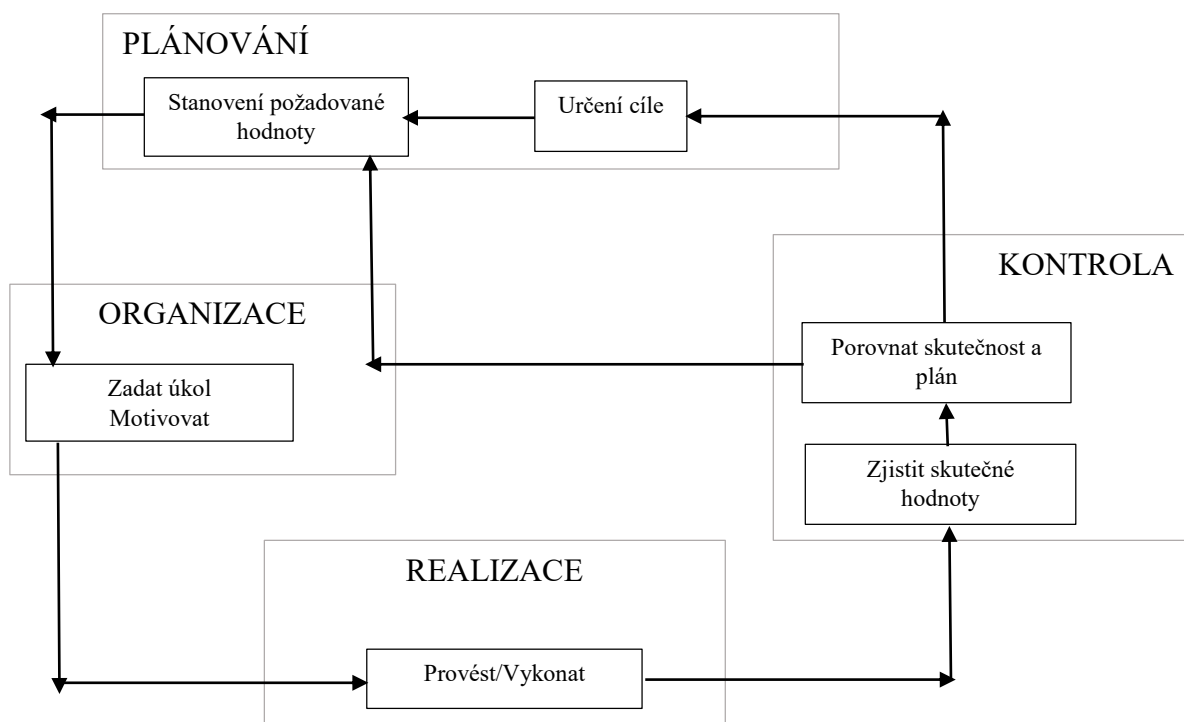
Odlišné rozhodovací úlohy operativního, taktického a strategického řízení se konkrétně projevují ve specifickém informačním zajištění jejich řídicího cyklu, tzv. fázích řízení. Pro pochopení rozlišností subsystému informací nákladového a manažerského účetnictví je tato souvislost velmi podstatná.

Řízení, jehož význam spočívá v účelovém, cílevědomém působení řídicího subjektu (řídicího pracovníka) na řízený objekt (systém, proces) se vnitřně člení na několik fází. Tyto části řídicího cyklu se tradičně dělí na:

- plánování (vytýčení cílů, jejich konkretizaci v základních oblastech věcného, hodnotového a personálního řízení včetně nástrojů a metod plnění);
- organizace a motivace (přeměna vrcholových cílů podniku na hierarchicky nižší úrovně řízení včetně nalezení vhodných kritérií měření a nástrojů motivace pracovníků);
- skutečné provedení (realizace);
- kontrola (srovnání skutečného vývoje s předem stanoveným, zjištění rozdílů);
- porovnání a vyhodnocení odchylek (analýza)
- přijetí opatření (v návaznosti na analýzu odchylek, jejich významnost a určení prvků, které je vyvolaly, se přijímají konkrétní opatření). [2]

Přijetí opatření v zásadě uzavírá jeden cyklus řízení a zároveň začíná nový. Což je vyobrazeno ve **schématu 2.2**:

**Schéma 2.2 Základní fáze řídicího cyklu**



Zdroj: [1] - vlastní zpracování

Každá fáze řídicího cyklu klade konkrétní cíle na své informační zajištění. Velmi důležité je odlišit funkci informační a samotný proces řízení, který je vlastní náplní práce řídicích pracovníků a není úkolem manažerského účetnictví. [1]

Oproti tomu taktické, strategické a operativní řízení se liší pozorností, kterou věnují informačnímu zajištění jednotlivých fází řídicího cyklu. Těžištěm informačního zajištění nákladového účetnictví je především zjištění skutečností (skutečných nákladů, výnosů atd.) a jejich srovnání (s předem stanoveným, plánovaným) stavem. Analýza zjištěných odchylek, dle původu a příčin vzniku a odpovědnosti za jejich vznik, je vlastním jádrem moderního pojetí nákladového účetnictví. [1]

Naproti tomu základním cílem informací manažerského účetnictví, informací pro taktické a strategické řízení, je rozšířit škálu poskytovaných informací o takové, které zajišťují vyhodnocení různých možností budoucího vývoje firmy. Druh těchto informací, zjednodušeně nazývaných „co se stane, když“, umožňuje použít účetní informace nejen pro běžné řízení výkonů, útvarů a procesů, ale i pro rozhodování o budoucích možnostech. Je klíčové zabezpečit informace pro dlouhodobé rozhodovací úlohy strategického marketingu, pro vývoj nových produktů a investiční rozhodování, pro krátkodobá rozhodování o objemu a strukturách činností.

Manažerské účetnictví bere a užívá informace z řady informačních pramenů, tedy i informace stojící mimo účetní systém – marketingové studie, výzkumné studie problémových oblastí apod. Je proto nedílnou částí otevřeného a neustále se vyvíjejícího manažerského informačního systému. [1]

### **2.3. Odpovědnostně a výkonově orientované účetnictví**

Jak je již uvedeno v předešlém textu, finálním účelem vynaložených nákladů jsou konečné výkony; princip účelovosti prostupuje celým procesem přeměny nákladů ve finální výkony. Celým procesem se prolínají dvě základní linie, které je nutné řídit:

- linie výkonová, orientovaná na vyjádření vztahu nákladů ke konkrétnímu výrobku, práci, službě, ale i k dílčím výkonům, aktivitám a činnostem, které se uskutečňují ve vzájemných vazbách, vyjadřují hlavní, pomocné a obslužné podnikové procesy;
- linie útvarová, sledující v první řadě otázku: „ve kterém vnitropodnikovém útvaru došlo ke vzniku nákladů“.

Zobrazení nákladů zachycené ve schématu 2.1.1, ve fázích transformace a výstupu (výnosy) se tak stává hlavním úkolem a cílem manažerského účetnictví. [1, 2]



### 2.3.1 Výkonově orientované účetnictví

„Sleduje-li manažerské nákladové účetnictví jako hlavní cíl zjišťovat a kontrolovat náklady ve vztahu k výkonům, sledují se náklady v útvarech ve skutečné výši a s primárním zřetelem na místo vynaložení nákladů. Z členění nákladů podle místa vzniku se pak relativně snadno odvodí přímý nebo nepřímý vztah nákladů k výkonům nebo jejich dílčím částem, které útvar provádí,“ jak uvádí Král (2012, s. 99).

Tento způsob vyhovuje požadavkům řízení nákladů po linii výkonů. Tento způsob však může komplikovat nákladové řízení podle odpovědnosti vnitropodnikových útvarů za jejich vznik, toto naopak požaduje:

- náklady nikoliv rozlišit dle místa vzniku, ale podle toho, zda útvar odpovídá za vznik nákladů, respektive, zda ovlivňuje jeho výši;
- zúčtovat vnitropodnikové výkony předávané mezi dílčími útvary z hlediska předem stanoveného ocenění; ocenění těchto výkonů na úrovni skutečných nákladů totiž nedává možnost vyjádřit odpovědnost útvarů za racionální provádění nebo čerpání těchto výkonů.

Orientuje-li se manažerské účetnictví na řízení po linii výkonů, musí být tedy některé informace nutné pro řízení odpovědnosti předmětem sledování částečně mimo primární účetní okruh. Systém je pak svým kompletním uspořádáním, organizační a vnitřní strukturou účtů, základním oceněním produktů podnikové činnosti a ostatními doplňujícími opatřeními primárně orientován na potřeby sledování skutečných nákladů prováděným úkonů. Konečná kalkulace těchto výkonů se sestaví přímo z údajů vyobrazených v účetnictví. [2]

### 2.3.2 Odpovědnostně orientované účetnictví

Z opačného pohledu, sleduje-li nákladové účetnictví jako hlavní cíl zjišťovat přínos jednotlivých podnikových útvarů k celkovým podnikovým výsledkům, je jeho podstatou rozčlenění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik. V této situaci se však v účetnictví obtížněji sleduje souvislost mezi skutečně vynaloženými náklady a prováděnými výkony.

Výsledná kalkulace v tomto případě vzniká nikoli vazbou nákladů útvaru na jeho výkony, ale úpravou nákladů jednak o přesuny plynoucí z rozdílů mezi místem zrodu a odpovědnosti za zrod nákladů, a následnou úpravou rozdílů mezi skutečnými náklady a vnitropodnikovými cenami výkonů výrobních a servisních středisek, které vstupují do ocenění daného konečného výkonu. [3]

Při uplatňování odpovědnostně orientovaného účetnictví zřizujeme v podniku výrobní a režijní střediska se samostatnými nákladovými a výnosovými účty. Na nákladové účty

středisek zachycujeme skutečné náklady, tak jak vznikají ve finančním účetnictví. Na výnosových účtech středisek jsou pak zachyceny předem stanovené náklady vyplývající z rozpočtů a plánových kalkulací. Rozdíl mezi nákladovými a výnosovými účty udává výsledek hospodaření střediska, které pak ve své podstatě představuje míru plnění nákladového úkolu střediska. V konečné fázi celého účtovacího postupu zřizujeme středisko realizační. Výsledek hospodaření realizačního střediska se tvoří odlišně než výsledek hospodaření výrobních a režijních středisek. Při tvorbě výsledku hospodaření realizačního střediska jde v podstatě o míru plnění kalkulovaného zisku z prodeje produkce firmy. Zjednodušeně lze říci, že realizační středisko je zaměřeno na efektivitu výkonu. Středisko realizace také umožňuje oddělit marketingovou politiku podniku od výrobní problematiky zaměřené na úsporu nákladů. [3]

*Metoda orientace účetnictví dle výkonu či odpovědnosti souvisí s výrobním zaměřením podniku. V zakázkové formě výroby je zpravidla výhodnější použít výkonově orientované účetnictví, jelikož je obtížné hodnotitelné měřit výkony jednotlivých středisek. Výkony u zakázkové výroby jsou specifické a zatížení jednotlivých středisek je nerovnoměrné.*

## 2.4 Členění nákladů

Hlavním předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější rozdělení do stejnorodých skupin. Existuje mnoho způsobů, jak náklady členit. Pro zvolení způsobu členění nákladů je nutné vědět, za jakým účelem jsou členěny (jejich vztah k řešení určitých otázek nebo rozhodnutí).

S ohledem na rozhodovací úlohy managementu, a také v souladu s historickým vývojem manažerského účetnictví, lze členění nákladu odlišit ze dvou pohledů:

- způsoby členění významné pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto;
- členění nákladů související s rozhodováním o budoucích variantách podnikání. [2]

### 2.4.1 Druhové členění nákladů

Členíme-li náklady vstupující do podniku z vnějšího prostředí, projeví se ve své prvotní podobě. Za základní nákladové druhy se přitom pokládají spotřeba materiálu, spotřeba a užití externích prací a služeb, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy dlouhodobě užívaného majetku a náklady finanční.

Pro vstupující nákladové druhy jsou typické tři základní rysy:

- druhově vynaložené náklady jsou z pohledu jejich zachycení **prvotní**, předmětem zobrazení se stávají v momentu svého vstupu do podniku, na jeho hraniční vazbě s okolím;

- jedná se o náklady **externí**, vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů;
- z hlediska možností jejich důkladnějšího rozdělení v podniku jsou **jednoduché**. Z úrovně podnikového řízení nelze dané náklady rozdělit na jednodušší složky, ze kterých se skládají. [2]

Hlavní význam druhového členění nákladů na podnikové úrovni spočívá v tom, že poskytují informační podklad pro zajištění proporce, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a okolním prostředím, které je způsobilé je poskytnout. Informační podklad by měl zodpovědět především otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní výkony, služby, lidské zdroje a další zdroje ekonomického charakteru.

Druhové členění nákladů není významné jen z pohledu mikroekonomického, ale nepostradatelný význam má i z pohledu makroekonomického při zjišťování národního důchodu, úhrnné materiálové spotřeby, osobních nákladů a obdobných souhrnných hodnotových veličin za celé národní hospodářství a jeho subsystemy. [2]

V nižších vnitropodnikových úrovních je však pro řízení použití samostatného druhového členění značně omezené. Platí to zpravidla v tom případě, chceme-li pomocí druhového členění nákladů hodnotit hospodárnost, efektivnost a účinnost firemních výkonů. Příčinou je zejména skutečnost, že druhové členění nákladů nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů.

Druhové členění nedává podklady pro vyjádření příčiny vynaložených nákladů, což je mimochodem jedním z aspektů, proč je ve světě často používaným členěním při vykazování nákladů ve výsledovce. Důvodem je totiž, že jeho struktura nedává konkurenci možnost analyzovat faktory podnikové efektivnosti.

Z hlediska potřeb manažerského řízení je proto třeba druhové členění spojit s dalšími členěními, která berou v potaz účelový vztah k podnikovým výkonům nebo činnostem. [2]

#### **2.4.2 Účelové členění nákladů**

Jedním z úkolů manažerského řízení je zabezpečit řízení hospodárnosti vynaložených nákladů. Při tomto řízení lze zjistit, zda dochází k úspoře nákladů nebo k jejich překračování. Při členění nákladů podle účelu se poměřuje skutečná spotřeba nákladové položky.

Náklady členěné dle účelu lze zpracovat na různých úrovních podrobnosti. Na první úrovni se náklady zpravidla rozdělí do relativně širokých okruhů různých výrobních činností, činností pomocných a obslužných (servisních). V rámci různých činností se pak podrobněji dělí například podle aktivit nebo jednotlivých operací. [1]

Z pohledu řízení hospodárnosti se pak dále náklady rozdělí podle jejich základního vztahu k činnosti, aktivitě či operaci do dvou primárních skupin:

- náklady technologické (jsou bezprostředně vyvolány technologií dané činnosti, aktivity nebo operace např. spotřeba dřeva na výrobu stolu);
- náklady na obsluhu a řízení (jsou vynaloženy v souvislosti s činností a jejím průběhem, např. osvětlení výrobní haly, plat mistra).

Určení nákladového úkolu u většiny technologických nákladů vychází z jejich bezprostředního vztahu k dílčímu či konečnému výkonu, který je výsledkem konkrétní operace, aktivity nebo činnosti. Způsob, jak bude konkrétní výkon proveden, bývá často určen předem (například konstrukční a technologické přípravy výrobku). Součástí této přípravy je i vymezení norem, které – po ocenění naturální spotřeby – určují úroveň nákladů na dílčí část technologického procesu. [1]

Nákladový úkol se tedy určí poměrně snadno: příslušná oceněná norma se vynásobí buď skutečným, nebo předem stanoveným počtem prováděných dílčích výkonů. Zmíněný postup kontroly je vhodné uplatnit zpravidla u technologických nákladů, které souvisejí nejen s technologickým procesem jako celkem, ale přímo s jednotkou dílčího výkonu. Zmíněná část technologických nákladů se označuje jako **náklady jednicové**. Kalkulace zpravidla bývá jejich základním hodnotovým informačním nástrojem řízení.

Opakem nákladů, které lze stanovit na dílčí výkon, jsou náklady související s obsluhou řízení nebo související s technologickým postupem dílčího výkonu. Tyto náklady nerostou přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Jejich nákladový úkol je zpravidla stanoven na základě souhrnných limitů a normativů platných pro konkrétní časové období (příp. i pro celkový předpokládaný objem výkonu za toto období).

V mnoha případech je nákladový úkol konkretizován i odpovědnostně, tedy podle toho, kdo odpovídá za jeho splnění. Skutečně vynaložené náklady se srovnávají s tímto nákladovým úkolem jako celkem. Kontrola těchto nákladů je obtížnější než kontrola nákladů jednicových. Tyto náklady bývají označovány jako **režijní náklady**. Rozpočet je jejich základním hodnotovým informačním nástrojem řízení. [1]

### 2.4.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Velký důraz je kladen na potřebu stanovit odpovědnost za úspory nákladů, popřípadě za překročení nákladů, které jsou spotřebovávány v rámci činnosti příslušného vnitropodnikového střediska. Podstatou procesu je určení nákladů podle místa vzniku, a tyto jsou dále upravovány tak, aby byla zobrazena jednoznačná odpovědnost střediska za hodnotu těchto nákladů.

Významným faktorem přitom je, aby pracovníci střediska odpovídali nejen za výši nákladů, ale aby měli také pravomoc výši nákladů a náklady samotné také ovlivňovat. Pro určení odpovědnosti, pravomoci a motivaci na úsporách platí pravidlo, že středisko odběratele nákladů rozhoduje o odebraném množství, kvalitě a času předání dílčích částí výkonů. [4]

Skutečné způsoby úprav nákladů jednotlivých středisek dle principu odpovědnosti by měly být zaznamenány v pravidlech vnitropodnikového ekonomického řízení (vnitřní směrnice a nařízení). Na tvorbě těchto pravidel by měli mít hlavní podíl pracovníci vrcholového vedení i odpovědní pracovníci vnitropodnikových útvarů. Odpovědnostní střediska tak zpravidla zahrnují tyto náklady:

- **skutečně vynaložené prvotní náklady**, za jejichž původ nese hodnocené středisko odpovědnost jak ze strany objemu, tak i ceny odebíraného ekonomického zdroje,
- **na úrovni předem stanovené oceněné prvotní náklady** v případě, že středisko odpovídá jen za skutečnou naturální spotřebu ekonomického zdroje,
- **na úrovni předem stanovených nákladů oceněné prvotní i druhotné náklady** v případě, kdy středisko provádí výkony nezbytné k limitování nepříznivých důsledků, za důsledky nese odpovědnost středisko jiné,
- **na úrovni oportunitních nákladů oceněné druhotné náklady** vyjadřující majetkový prospěch, o který se středisko připravilo v důsledku neplnění svých úkolů,
- **na úrovni předem stanovených nákladů oceněné druhotné náklady** vznikající spotřebou výkonů, které odebírajícímu středisku poskytuje jiný podnikový útvar. [4]

Ocenění vnitropodnikovou cenou na bázi předem stanovených nákladů a konkrétní evidence předávaných výkonů umožňuje řídit náklady podle střediskové odpovědnosti, zajistit souběžně motivaci obou středisek na snižování nákladů a zároveň měřit přínos střediska na vytvořeném zisku firmy cestou zvyšování hospodárnosti. Negativní jevem je, že tento způsob neumožňuje přímo sestavovat kalkulace výsledné, a to přesně kalkulace postupné, jelikož obsahují ocenění předávaných výkonů (polotovarů) mezi vnitropodnikovými útvary v předem určených druhotných a ne skutečných nákladech. Je proto nutné sestavení průběžné kalkulace, která obsahuje jen skutečné prvotní náklady. Ocenění vnitropodnikovou cenou vytvořenou na bázi předem stanovených nákladů zajišťuje pouze přerozdělení prvotních nákladů na ostatní střediska. Toto zúčtování je možno provést pouze dodatečně pro zjištění nákladů skutečných. Záměrem tohoto zúčtování je pouze sestavení kalkulací výsledných. Výslednou kalkulaci nelze však využít pro aplikaci principu odpovědnosti a rozhodovací pravomoci. [4]

#### 2.4.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační náklady vyjadřují také úbytek ekonomického potenciálu podniku, který není shodný se sumou, v jaké byl nebo bude tento úbytek vyčíslený ve finančním účetnictví. Jako vzorovou ukázkou lze uvést budovu, která byla pořízena v hodnotě 20 miliónů korun, vyjádří se její úplné opotřebení ve finančním účetnictví ve formě opravek (snižují účetní hodnotu majetku podniku), ale maximálně do výše 20 miliónů korun. [6]

Zejména z pohledu potřeby řízení hospodárnosti, ale také z pohledu rozsáhlé skupiny rozhodovacích úloh typu „vyrobit či koupit“, „preferovat či potlačit výrobu konkrétního druhu výrobku“ nebo „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu“ vycházejí z posouzení příčinné souvislosti nákladů s konkrétním buď dílčím, nebo finálním výkonem. Tento způsob přidělování nákladů k výkonu či jeho části nazýváme **kalkulačním členěním nákladů**.

Kalkulační členění nákladů je specifickým typem účelového členění nákladů. Z určité části, se na ně vztahují otázky související se stanovením nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů. [2]

Opět je třeba brát zřetel na účel přiřazení nákladů konkrétnímu výkonu, tj. rozhodovací problém, který je zapotřebí pomocí tohoto přiřazení vyřešit. Lze vyčíst, že například jiný objem nákladů, respektive jiný postup pro jejich rozvržení na produkováný sortiment, bude použit pro stanovení základních cen výrobků, jiný pro revizi hospodárnosti a jiný v krátkodobém rozhodnutí, zda jeden z výrobků lze prodat za dočasně sníženou cenu na doplňkovém trhu.

Z pohledu příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně přesně vymezen (k tzv. kalkulační jednotici), a z hlediska prakticky početně technických možností, jak přiřadit náklady určitému výkonu, lze rozlišit dvě primární skupiny nákladů:

- náklady, které bezprostředně souvisí s konkrétním druhem výkonu – **náklady přímé**;
- náklady, které se nevážou k jednomu druhu výkonu a zobrazují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech – **náklady nepřímé**.

Je očividné, že do skupiny přímých nákladů patří téměř veškeré jednicové náklady. Ty jsou dané nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Vyjma jednicových nákladů se pak k výkonu přímo přiřazují i náklady, které se vynakládají v souvislosti s realizací pouze tohoto druhu výkonu, a jejich část na jednici tohoto druhu lze tedy zjistit pomocí prostého dělení. Vzorovým příkladem takového nákladu může být náklad na výzkum, vývoj a technickou přípravu výroby konkrétního výrobku.

Většina režijních nákladů, vyjma těch, které souvisejí s konkrétním druhem výkonu, je však zpravidla společná více druhům výkonů. Tyto náklady se pak přičítají nepřímou pomocí zvolených veličin. [2]

#### 2.4.5. Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

V předešlých částech bakalářské práce jsou zmíněna zejména taková členění nákladů, která řídicí pracovníci využívají pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních znacích již bylo v zásadě rozhodnuto. Tento článek je zaměřen na členění, která jsou nezbytná pro zhodnocení budoucích variant podnikání. Tato členění jsou obsahem hlavně té části manažerského účetnictví, která je zaměřena na informace pro rozhodování.

Dělení nákladů podle jejich závislosti na objemu finálních, ale i částečných výkonů se začalo systematicky rozvíjet ve dvacátých letech 20. století; jeho užívání se často považuje za přechod od klasicky orientovaného nákladového účetnictví na účetnictví manažerské. Cílem totiž už nebylo pouze odpovídat na otázky týkající se minulosti, ale potřeba získávat obraz a informace o alternativách budoucího vývoje nákladů, zisku, výnosů, pokud zvýšíme, zachováme nebo snížíme objem produkce. Základem tohoto rozdělení jsou dvě hlavní skupiny nákladů:

- **variabilní náklady**, které se v závislosti na objemu výkonu mění,
- **fixní náklady**, neměnicí se v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity.

Nejdůležitější a v praxi nejsnadněji měřitelnou částí variabilních nákladů tvoří náklady proporcionální. Obecně se při řízení těchto nákladů předpokládá, že jsou vyvolané jednotkou výkonu; náklady připadající na tuto jednotku jsou tedy neměnné a jejich celkový rozsah roste přímo úměrně počtu výkonů. Jednoznačnou ukázkou proporcionálních nákladů jsou zpravidla všechny jednicové náklady, poté část režie, která je ovlivněna stupněm využití výrobní kapacity. [5]

Náklady označované jako fixní jsou náklady, které se nemění v určitém rozsahu prováděných úkonů nebo aktivity podniku. Zpravidla se jedná o kapacitní náklady výroby, vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh reprodukčního procesu. Nejdůležitějším znakem fixních nákladů je fakt, že v určitém intervalu využití kapacity výroby zůstávají neměnné. To samozřejmě vede k požadavkům maximálně využít danou výrobní kapacitu. Čím vyšší bude objem provedených výkonů na této kapacitě, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonů.

Kapacita budov, strojů a jiných hospodářských zdrojů, které dávají za vznik fixním nákladům, ovšem není neomezená. Úzce vždy souvisí s určitým objemem výkonů, které je možno se současným výrobním zařízením a počtem pracovníků provést. Pokud objem výkonů převyší tyto využitelné možnosti, je zapotřebí tuto kapacitu rozšířit. [5]

## 2.5 Členění výnosů

Samotné dělení výnosů je stejně tak důležité jako členění nákladů. Výnosy se používají například při tvorbě podnikového rozpočtu (plánu) výsledku hospodaření, při zjišťování skutečného výsledku hospodaření, při tvorbě cenové kalkulace, také při činnostech controllingu, v rámci kterých se zjišťují odchylky mezi skutečnými a očekávanými výnosy včetně jejich příčin, při hodnocení variant investičních záměrů a při dalších činnostech (například oblast finančního řízení a rozhodování). Pro členění výnosů se zpravidla užívají stejná hlediska třídění jako u nákladů.

Členění výnosů dle druhů se buď v podniku vůbec nezavádí, nebo jsou jen v účtovém podnikovém rozvrhu analyticky rozděleny výnosy dle různých hledisek, týkajících se směrů a způsobu využití při výstupů činnosti podniku (výkonů). [4]

Hlavní podnikatelské činnosti, zpravidla jde o tržby z prodeje výrobků nebo prací a služeb, jsou rozděleny na dvě dílčí položky výnosů, a to výnosy externí, vznikající prodejem výkonů mimo podnik, a interní též vnitropodnikové výnosy, vznikající v případě předávání částečných výkonů (např. polotovarů) uvnitř podniku. Externí výnosy mohou, ale i nemusí být členěny s ohledem na oblast, kde dochází k prodeji, např. tuzemsko, export; jednotlivé členské státy eurozóny, jednotlivé světadíly, třetí země atd. Další dělení výnosů může být provedeno jako součást jednotlivých oblastí prodeje, dle jednotlivých významných zákazníků s dalším rozdělením do skupin homogenních produktů, případně jednotlivých významných produktů. Obdobné členění může být používáno a prováděno i u vnitropodnikových výnosů.

Existují-li ve firmě různorodé druhy výrobků (výkonů), například viz výše textu uvedené výnosy, které nejsou nijak zvlášť vedeny v účetnictví popřípadě jiné analytické evidenci, potom tato situace může vést k obtížnému provádění controllingových činností včetně sestavování výsledných, ale také i předběžných kalkulací dílčích činností.

Ve finančním účetnictví, konkrétně účtovém rozvrhu podniku, se dále vyskytují další výnosy vznikající i jiným způsobem než prodejem výkonů, které nejsou předmětem hlavní výdělečné činnosti, jako jsou výnosy finanční a mimořádné. Pro potřeby firemních analýz pro ně platí stejná zásada vhodného analytického členění. [4]

Ve sféře účelového členění výnosů z prodeje podniku, které jsou předmětem hlavní podnikové činnosti, mají jednicový charakter, neboť vznikají s každým prodaným výkonem. Vznikají-li v podniku výnosy také jiným způsobem, například prodejem nepotřebných materiálových zásob, nepotřebného výrobního zařízení, nepotřebného strojního zařízení, mají charakter režijní.



Při dělení výnosů v souvislosti se změnou objemu činnosti se přihlíží ke skutečnosti, že výnosy odrážejí i rozsah prodaných výkonů, mají proto výnosový variabilní charakter. Při fixní ceně, myšleno v krátkém časovém úseku, se vyvíjejí proporcionálně (lineárně). Mnohdy se výnosy vyvíjejí jako podproporcionální, a to v důsledku poskytovaných slev (rabatů) při přesažení konkrétního množství prodaných výkonů. Dále se také objevují výnosy s fixním charakterem, což znamená, že zpravidla nezávisí na počtu prodaných výkonů. Tyto výnosy nesou většinou označení paušály (jako vzor lze uvést stálý plat, vyplácený nájem za elektroměr od distribuční společnosti, dodávající elektrický proud). Celkové výnosy mohou nést také podobu smíšeného charakteru, což v souhrnu znamená, že z části jsou fixní tedy paušální a z části variabilní, jejíž výše závisí na počtu prodaných výkonů. [4]

### 2.5.1 Druhové členění výnosů

Členění výnosů z hlediska druhového přímo vychází z finančního účetnictví, kde se výnosy zaznamenávají v šesté účtové třídě a dělí se na:

- provozní výnosy,
- finanční výnosy,
- mimořádné výnosy.

Provozní výnosy zahrnují zejména výnosy z tržeb za prodej vlastních výrobků, zboží a služeb. Tyto výnosy lze dále dělit do skupin z hlediska druhů výrobků, odběratelů atd. Dále do provozních výnosů patří přírůstky a úbytky nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby, zvířat a podobně. V neposlední řadě zde patří výnosy, které nemají pravidelný charakter, což znamená, že nejsou uskutečňovány v pravidelných časových intervalech. Jako vzorovou ukázkou lze uvést prodej dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, úroky z prodlení a smluvní penále. [5]

Pod pojmem finanční výnosy si lze představit výnosy z prodeje cenných papírů a podílů, výnosy plynoucí z finančního majetku dlouhodobého i krátkodobého, kurzové zisky a podobně.

Pojem mimořádné výnosy představuje výnosy neobvyklých vlastností ve vztahu k běžné činnosti podniku, jako příklad lze uvést úhrady za vzniklé škody od pojišťovny.

Druhové členění výnosů má vysoký význam zejména při zjišťování výsledku hospodaření. [5]

### 2.5.2 Kalkulační a účelové členění výnosů

Kalkulační členění výnosů lze vysvětlit jako rozdělení výkonů dle jednotlivých položek kalkulačního vzorce, tak aby se dalo zpětně zjistit, k jakým činnostem se výnosy vztahovaly.

K účelovému sledování výnosů se uchylujeme při snaze zjistit, při jakém typu činnosti je výnosů dosahováno. Hojně se tento typ členění užívá ve vnitropodnikovém účetnictví. [5]

### **2.5.3 Členění výnosů podle místa vzniku a odpovědnosti**

Členění výnosů podle místa kde vznikly, nám dává obraz, kde byly výnosy vytvořeny. Sledování místa vzniku výnosů zároveň dává obraz vnitropodnikovému účetnictví. Při tomto dělení členíme výnosy na externí a interní výnosy.

Externí výnosy vznikají ve vztahu k okolí podniku. Zastupují výkony, které podnik opustily a v případě majetku změnila vlastníka.

Interní výnosy vznikají uvnitř podniku, tedy ve vnitropodnikových střediscích. V těchto útvech jde především o převod výrobní režie, která představuje úhradu režijních nákladů střediska, do nákladů těch výkonů podniku, na jejichž výrobě se úsek podílel. Interní výnosy se oproti výnosům externím oceňují vnitropodnikovou cenou, která je stanovena pro každý druh vnitropodnikového výkonu. [4]

*Tak jako pro náklady při zakázkové výrobě platí, že výnosy nebude vhodné sledovat podle místa vzniku a odpovědnosti. Základní členění výnosů podniku je druhové členění výnosů. Což znamená rozdělení výnosů na provozní a finanční.*

### 3 Teorie kalkulací

Zpracovávání a využívání kalkulací je nezbytnou součástí činností každého subjektu podnikání, jehož úspěch, zejména v tržním hospodářství, závisí mj. i na kvalitě vnitropodnikového ekonomického systému řízení. Kalkulace nákladů a tvorba cen je jedním z nejdůležitějších prvků tohoto systému. Lze tedy říci, že kalkulace nákladů je považována za nezbytnou a nezastupitelnou informaci o vlastních nákladech na jednotku vytvořenou podnikatelskou činností. Získáváme tak přehled o rentabilitě vlastních nákladů, což poté aplikujeme při snaze příznivě ovlivnit výsledek hospodaření. [4]

Kalkulací rozumíme přiřazení jednotlivých druhů nákladů, obchodní marže, zisku, ceny či jiné naturálně hodnotově vyjádřené veličiny jednotce výkonu. V praxi se nejčastěji využívá forma kalkulace pomocí přiřazení nákladů externím výkonům. Externími výkony chápeme podnikové výkony prodávané zákazníkům na trhu. [1]

Kalkulace zobrazuje dvě základní strany podnikatelského procesu, kterými jsou naturálně vyjádřeny výkony a jejich hodnotové parametry, ve vzájemné souvztažnosti. Tento vztah jej řadí k nejvýznamnějším nástrojům, synteticky zobrazujících vztah hodnotové a věcné stránky podnikání. [2]

#### 3.1 Základní pojmy užívané v teorii kalkulací

Zpravidla podnik nevyrábí pouze jeden jediný produkt nebo svoji hospodárnost a efektivitu výkonu nehodnotí pouze nahlédnutím do účetnictví nebo daňové evidence. Podrobným hodnocením těchto činností podniku jsou právě kalkulace. Nespornou výhodou je, že si kalkulace každý podnik stanovuje a využívá způsobem, který sám uzná za vhodné, což znamená, že na ně nepůsobí žádná zákonná regulace. Většina podniků však užívá známých, zaběhlých a časem ověřených metod kalkulace. K užívání a pochopení metod a významu kalkulace je třeba znát základní pojmy týkající se kalkulace, které budou vysvětleny v této části bakalářské práce.

##### 3.1.1 Kalkulace vlastních nákladů

Kalkulací vlastních nákladů chápeme jako vyčíslení, zjišťování nebo stanovení vlastních nákladů na výrobek, výkon nebo práci, jež jsou vymezeny jak druhově tak objemově. Přičemž pojem **zjišťování** se používá v případě tvorby kalkulací, které vyjadřují skutečné náklady na výrobek. Tyto kalkulace nazýváme výsledné. Pojem **stanovení** je užíván v souvislosti s tvorbou kalkulací vyjadřujících předem stanovené náklady na výrobek a jsou označovány jako kalkulace předběžných nákladů.

### 3.1.2 Předmět kalkulace

Pod výrazem předmět kalkulace si lze představit jeden nebo více výkonů, pro které se sestavují kalkulace nákladů. Mohou přitom nastat tyto situace:

- jediný druh výkonu (např. elektrická energie), s výkonem či výrobou jednoho druhu výkonu, hovoříme o homogenní výrobě,
- více druhů výkonů vytvořených stejnou technologickou metodou, které se liší formou, velikostí, časovými požadavky (např. dřevěné rámy obrazů kulaté, obdélníkové, čtvercové, dřevěné rámy zrcadel kulaté, obdélníkové, čtvercové), v tom případě mluvíme o výrobě homogenní s větším množstvím druhů výkonů,
- více druhů výkonů s odlišností jakostí užitého materiálu či technologické metody (dřevěná židle z ohýbaného dřeva, židle z dýhovaného materiálu, dřevěná židle z tvrdého dřeva, židle plastová), jedná se o heterogenní výrobu s více druhy výkonů.

Povaha předmětu kalkulace má vliv na aplikaci a zvolení správného druhu kalkulace. V homogenní výrobě je sestavení kalkulace nákladů poměrně jednodušší, jelikož veškeré náklady se vztahují k jednomu výrobku a jsou přímé. Naopak u výrob s více druhy výkonu (výroba homogenní s více druhy výrobku a výroba heterogenní), vznikají vedle nákladů přímých také náklady nepřímé. Vzniklé nepřímé náklady musí být s užitím vhodné kalkulační techniky diferencovány na jednotlivé výkony, což tvorbu kalkulací nákladů komplikuje. [4]

### 3.1.3 Kalkulační jednice

Představuje konkrétní výkon přesně daný druhem, jakostí a měrnou jednotkou. Ve spojitosti s kalkulační jednicí se hledají náklady případně jiné hodnotové veličiny. Výběr kalkulační jednice zpravidla uznává potřeby či zvyklosti věcného řízení podnikových procesů, a vymezuje se proto v jednotkách, ve kterých se výkon nabízí zákazníkům (např. jeden pár lyží, nikoli jedna lyže), nebo kterým odpovídají stanovené normy spotřeby podle technologie tvorby výkonu (např. jeden litr benzínu). [1]

### 3.1.4 Kalkulované množství

Udává přesné množství kalkulačních jednic, pro něž byly stanoveny, respektive zjištěny v účetnictví celkové náklady. Zahrnuje ty náklady, které byly nebo měly být v konkrétním časovém období vynaloženy v souvislosti s vytvořením konkrétního počtu kalkulačních jednic. Zjištěné údaje o kalkulovaném množství jsou nezbytně nutné pro přiřazení vynaložených nákladů výkonu. Pro rozdílné nákladové položky může být kalkulované množství stanoveno různě. [1]

## 3.2 Struktura kalkulace a kalkulační vzorec

Struktura nákladových položek, v níž se stanovují náklady výkonů, je v každém podniku vyjádřena individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. Kalkulační vzorce jsou velmi rozdílné, každý podnik si může vybrat kalkulační vzorec dle individuálních potřeb, respektive rozhodovacích úloh a požadavků na jejich informační podporu. Jedním z hlavních rysů kalkulací v pokrokových podnicích je fakt, že způsob řazení nákladových položek, podrobnost jejich rozdělení, se stanovuje variantně s přihlédnutím na využití kalkulace v hodnotovém řízení. Koncepčně se struktura nákladů v obecném pojetí liší v kalkulaci plných nákladů ve srovnání s kalkulací variabilních nákladů, v kalkulaci v součtové podobě ve srovnání s kalkulací v retrográdním tvaru.

V souvislosti s vysvětlením konkrétních metod přiřazování nákladů se obvykle vychází ze struktury, která je historicky nejstarší, a vymezuje ji struktura položek kalkulace plných nákladů. Jednou z hlavních příčin je, že tato kalkulace klade hlavní důraz na problematiku přiřazení nákladů, tzn. rozlišení, jestli se jedná o přímé či nepřímé náklady. Případná další diferenciací nákladů užívaná v kalkulaci – jednicové a režijní, případně fixní a variabilní, vyplývá vždy z konkrétní kombinace členění nákladů na přímé a nepřímé. Dá se říci, že dochází k propletení či provázání několika zásadních přístupů rozdělení nákladů. [1]

Struktura kalkulačního vzorce kalkulace plných nákladů obsahuje následující položky:

- přímý jednicový materiál
  - přímé jednicové osobní náklady
  - ostatní přímé náklady
- = přímé náklady výroby výkonu**
- nepřímé výrobní režijní náklady
- = plné náklady výroby výkonu**
- přímé prodejní a distribuční náklady
  - nepřímé prodejní a distribuční náklady
- = plné náklady výkonu**
- nepřímé náklady na správu a řízení
- = úplné náklady výkonu**

Zdroj: [1] - vlastní zpracování

### 3.2.1 Typový kalkulační vzorec

Pojetí tohoto kalkulačního vzorce se v našich podnicích prosazuje relativně těžce. Jedním z hlavních důvodů této skutečnosti byla deformovaná úloha kalkulace v podmínkách

centrálně plánovitého řízení – poskytovat informace pro nákladovou tvorbu cen, která probíhala na nadpodnikové úrovni.

Zákonodárně vyvíjený tlak na předkládání kalkulací na nadpodnikové úrovni byl doprovázen požadavky na unifikaci vykazovaných dat – ve struktuře vykazovaných nákladů, v rozsahu, ve sjednoceném obsahu vykazovaných položek a ve zvláštních případech i ve stanovení rozvrhové základny. [2]

Typový kalkulační vzorec měl následující podobu:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie

---

**Vlastní náklady výroby**

5. Správní režie

---

**Vlastní náklady výkonu**

6. Odbytová režie

---

**Úplné vlastní náklady výkonu**

7. Zisk/ztráta

---

**Cena výkonu**

Zdroj: vlastní zpracování

### **3.3 Struktura kalkulačních vzorců orientovaných na potřeby řízení z pozice managementu**

V důsledku omezení typového kalkulačního vzorce se proto v současné praxi používají kalkulační vzorce charakteristické jednak odlišně vyjádřeným vztahem nákladů výkonů k ceně, jednak variantně strukturovanými náklady výkonů. [2]

#### **3.3.1 Retrográdní kalkulační vzorec**

Množství podniků vyjadřuje už formou kalkulačního vzorce zásadní odlišnosti mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny. Rozdíl mezi oběma kalkulacemi spočívá v odlišném přístupu k tvorbě obou skupin kalkulací.

Cenová kalkulace vychází zejména z úrovně zisku případně marže, které požaduje podnik pomocí svých výkonů generovat, aby byla zajištěna požadovaná výnosnost kapitálu. Její úroveň se pak analyzuje v souvislosti s cenou, které je podnik schopen dosáhnout s přihlédnutím k užitečným vlastnostem svých výrobků, tržní konkurenci a dalším externím podmínkám.

Náklady kalkulace zachycují reálnou úroveň dosažené, respektive dosažitelné hospodárnosti a ziskovosti výkonů, jsou informačním podkladem důvěrného charakteru, který není prezentován navenek. [2]

Vzájemný vztah mezi reálnou kalkulací nákladů a průměrného zisku a dosažené ceny není tedy součtového charakteru ale spíše rozdílového – tak jak ho zobrazuje retrogradní kalkulační vzorec uvedený v **tabulce 3.1**:

**Tabulka 3.1 Retrogradní kalkulační vzorec**

<b>Základní cena výkonu</b>
- Dočasná cenová zvýhodnění - Slevy zákazníkům (sezónní, množstevní)
<b>Cena po úpravách</b>
- Náklady
<b>ZISK</b>

Zdroj: [2] – vlastní vypracování

### 3.3.2 Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady

Následující podoby kalkulačního vzorce si detailněji všímají struktury vykazovaných nákladů. Zejména pro rozhodovací praxi je důležité a účelné vyprodukovat v kalkulačním vzorci odděleně náklady variabilní a fixní. Primární vzhled této kalkulace je vyobrazen v **tabulce 3.2**:

**Tabulka 3.2 Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady**

<b>CENA PO ÚPRAVÁCH</b>
- Variabilní náklady výrobku - přímé náklady - variabilní režie
<b>Marže</b>
- Fixní náklady v průběhu připadající na výrobek
<b>Zisk v průměru připadající na výrobek</b>

Zdroj: [2] – vlastní zpracování

Hojně využívanou myšlenku odděleného kalkulování fixních a variabilních nákladů dále využívají a rozvíjejí tzv. dynamická kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Oba způsoby kalkulace jsou založeny na kombinaci členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů s dalšími hledisky. [2]

### 3.3.3 Dynamická kalkulace

Metoda dynamické kalkulace čerpá z tradičního kalkulačního rozdělení nákladů na přímé a nepřímé náklady a z rozdělení nákladů podle fází reprodukčního procesu. Uchovává si tak informační vypovídací schopnost typového kalkulačního vzorce. Vypovídací schopnost je však obohacena o odpověď na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů. Dynamická kalkulace se obvykle užívá pro ocenění vnitropodnikových výkonů předávaných na různé úrovni podnikové struktury. Jedna z jejích možností je zachycena v **tabulce 3.3**:

**Tabulka 3.3 Dynamická kalkulace**

<b>Přímé náklady</b>
<b>Ostatní přímé náklady</b> (variabilní a fixní)
<b>Přímé náklady celkem</b>
<b>Výrobní režie</b> (variabilní a fixní)
<b>Náklady výroby</b>
<b>Prodejní režie</b> (variabilní a fixní)
<b>Náklady výkonu</b>
<b>Správní režie</b>
<b>Plné náklady výkonu</b>

Zdroj: [2] – vlastní zpracování

### 3.3.4 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Metoda této kalkulace je modifikací kalkulace variabilních nákladů. Hlavním rozdílným rysem je to, že se fixní náklady neposuzují jako nedělitelný celek; jejich hlavní rozdělení vychází ze snahy oddělit fixní náklady alokované na principu souvislosti od fixních nákladů přiřazených dle jiných postupů.

Detailněji se pak v kalkulacích dělí hlavně první skupina nákladů dle toho, zda byly fixní náklady způsobeny konkrétním druhem výrobku nebo skupinou výrobků.

Odděleně se pak řeší část fixních nákladů podniku, jejich souvislost s výkony je relativně vzdálená a které jsou přičítány na principech úhrady nebo průměrování. [2]

Jak lze kalkulace vyjádřit tímto způsobem zobrazuje tabulka 3.4:

**Tabulka 3.3.4 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů**

<b>CENA PO ÚPRAVÁCH</b>
-------------------------



<b>- Variabilní náklady výrobku</b>
- přímé náklady
- variabilní režie
<b>Marže I</b>
- Fixní výrobní náklady
<b>Marže II</b>
- Fixní náklady skupiny výrobků
<b>Marže III</b>
- Fixní náklady podniku
<b>Zisk/ztráta v průměru připadající na výrobek</b>

Zdroj: [2] – vlastní zpracování

### 3.3.5 Kalkulace relevantních nákladů

Následující typ kalkulace se soustředí zejména na stupňovité rozvrstvení fixních nákladů z hlediska jejich vztahu k peněžním tokům. Tento typ kalkulace, pojmenovaný jako kalkulace relevantních nákladů, má význam zejména v momentě, kdy struktura fixních nákladů – jejich členění podle příčinného vztahu k výkonům – je nestejnorodá i z hlediska jejich nároků na peněžní výdaje. Lze ji využít zejména ve dvou případech rozhodovacích úloh:

- při optimalizaci sortimentu na existující kapacitě, kdy je zpráva o vztahu fixních nákladů k výdajům hlavní indikací k rozlišení tzv. umrtvených (irelevantních) a vyhnutelných (relevantních) nákladů;
- při úvaze o spodním limitu ceny ve vazbě na financování dané zakázky.

Stavba takového kalkulačního vzorce je podobná jako struktura kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Jedinou odlišností je to, že položky nákladů (např. nájemné) jsou rozděleny detailněji na náklady, které ve sledovaném období mají zároveň vliv na peněžní toky a které nikoliv (licence). [2]

## 3.4 Metody a principy přiřazování nákladů

Rozdělení nákladů na přímé a nepřímé je z hlediska přiřazování nákladů významnou položkou.

**Přímé náklady** jsou zpravidla (s výjimkou sdružených výkonů) náklady jednicové a též náklady režijní, které jsou vynaloženy na daný druh výrobků. Jako typický příklad lze uvést odpisy zařízení, které je užíváno pro výrobu jednoho druhu výrobku.

O **nepřímých nákladech** mluvíme ve spojení s vytvořením obsáhlejšího sortimentu výkonů. Hovoříme o společných nákladech, které zabezpečují zajištění konkrétní skupiny

výkonů. Klasickým příkladem je spotřeba režijního materiálu nebo mzdy pracovníků administrativy.

Náklady přímé je možno vyčíst na základě podkladů poskytující informace z účetnictví, a to pomocí dělení celkové výše nákladů přímých konkrétním množstvím vytvořených výkonů, kalkulovaným množstvím. [1, 2]

Pro určení a vyčíslení nepřímých nákladů je možno využít hned několik metod kalkulace:

**a) kalkulace dělením,**

- prostá,
- s poměrovými čísly,

**b) kalkulace přírážková,**

- sumační,
- diferencovaná.

### **3.4.1 Principy přiřazování nepřímých nákladů**

Kolektivním úmyslem všech užitých metod přiřazování nákladů je nalézt příčinný vztah mezi kalkulovanými výkony a náklady.

Hlavním principem přiřazení nákladů nepřímých je zcela jistě **princip příčinné souvislosti**. Tento princip je založen na myšlence, že každému výkonu mají být přiřazeny takové náklady, které příčinně vyvolal. V případě některých nákladů však nelze příčinnou souvislost nalézt vůbec nebo jen velmi obtížně. Pokud taková situace nastane, je dobré zvážit, zda takovéto náklady přiřazovat či nikoli. Vyhodnotí-li podnik, že nepřímé náklady s volnou příčinnou vazbou je třeba přiřadit, potom se ve směs jedná o libovolné přiřazení a zpravidla se tedy uplatňuje tzv. **princip únosnosti**. Při užití principu únosnosti se náklady přiřazují v závislosti na tom, kolik nákladů unese výkon v tržní ceně (na základě určeného procenta z tržní ceny). Čím vyšší správní náklady výkon unese, tím vyšší je cena. [1]

### **3.4.2 Přiřazování nákladů prostým dělením**

K využití kalkulace prostým dělením dochází zejména v situacích, kdy předmětem přiřazení jsou náklady vyvolané pouze jedním druhem výkonu, případně různými druhy, které však kladou na přiřazované náklady stejně náročné požadavky. Metoda je charakteristická pro homogenní výrobu s jedním druhem výkonu, přičemž jednotlivé na sebe navazující výrobní operace vytváří jednomyslný, uzavřený technologický proces. Zpravidla se kalkulace prostým dělením využívá také při kalkulaci unikátních výrobků. [2]

### 3.4.3 Přiřazování nákladů dělením s poměrovými čísly

Proces kalkulace dělením s poměrovými čísly přiřazuje společné náklady výkonům na základě jejich vztahu k tzv. přepočtené jednici, který bere v úvahu rozdílné nákladové požadavky konkrétních výkonů na společné nepřímé náklady. [1]

### 3.4.4 Přírážková metoda kalkulace

Aplikace kalkulace přírážkovou metodou je využívána pro přiřazení společných nepřímých nákladů výkonům hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny. Je třeba zdůraznit, že volba rozvrhové základny vyžaduje využití odborného úsudku, přičemž klademe důraz na volbu takové rozvrhové základny, která má příčinnou souvislost s přiřazovaným nepřímým nákladem. Splní-li rozvrhová základna uloženou podmínku, bývá zpravidla označována jako vztahová veličina nákladů. Aplikace přírážkové metody kalkulace se uplatňuje jednak jako sumační metoda, jednak jako diferencovaná metoda.

Procento nepřímých nákladů na jednotlivé druhy výkonů v **sumační metodě** vyplývá ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou (tzv. univerzální) rozvrhovou základnou. Dochází tedy k předpokladu, že všechny nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině, která je vybrána jako rozvrhová základna (zpravidla jde o hodinu práce, strojovou spotřebu času, materiální spotřebu atd.). Ve složitějších podmínkách činnosti útvarů a podniku je splnění tohoto předpokladu takřka nereálné.

Z hlediska praxe je daleko více užívaná metoda **diferencované přírážkové kalkulace**. Pro harmonogram rozdílných skupin nepřímých nákladů se v ní využívají rozdílné rozvrhové základny, při jejichž volbě se vychází zejména z analýzy příčinného vztahu mezi nepřímými náklady a rozvrhovou základnou. [1, 3]

Z obecného hlediska se rozvrhové základny dělí na základny peněžní a naturální. U peněžních základen je vypočtena přírážka nepřímých nákladů v procentním vyjádření v poměru ke zvolené peněžní základně.

*Přírážka nepřímých nákladů v procentech:*

$$\frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} \cdot 100 \quad (3.1)$$

U základen naturálních je vyčíslena sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách (Kč) na jednotku základny naturální

*Sazba nepřímých nákladů:*

Výhodou peněžních základů je jejich lehké a přímé zjišťování. Jejich podstatnou slabinou však je slabá příčinná souvislost mezi oceněním v rozvrhové základně a rozvojem nepřímých nákladů v poměru ke struktuře výkonů. Peněžní základny podléhají častým změnám, jejichž důvodem jsou pouze změny v ocenění spotřebovaných zdrojů (např. pořizovací náklady na materiál), tedy změny, které nastaly bez ohledu na změnu ve spotřebě vynaložených hospodářských zásob (spotřeba materiálu, pracnost atd.). Ve výsledku docházíme k závěru, že peněžní jednotky jsou nestálé, omezují srovnatelnost procenta přírůstků nepřímých nákladů v jednotlivých časových úsecích.

V historickém kontextu byly peněžní základny v podnikové praxi velmi rozšířené, nejčastěji pak byly užívány přímé mzdy. V současné době, v souvislosti s rostoucími nároky vedoucích pracovníků na vypovídací schopnost kalkulace výkonů, se v praxi stále více využívají pro přiřazování nákladů přírážkovou metodou naturální základny. [1]

Naturální základny sice potlačují působení cenových účinků, ale jejich vyčíslování je složitější. Volba naturálních základů se uskutečňuje buď na základě zkušenosti, anebo pomocí konkrétních technicko-ekonomických rozborů. Nejlepším způsobem je využití měření naturálních jednotek, které probíhají v souvislosti s vlastním procesem tvorby výkonů, s technickou kontrolou či odměňováním zaměstnanců. Mezi vyžadované znaky rozvrhových základů patří vedle příčinného vztahu k přiřazovaným nepřímým nákladům a stability v čase, rovněž dostatečná velikost, protože v obráceném případě by relativně malé výkyvy velikosti rozvrhové základny vedly k velkým výkyvům při přidělování nepřímých nákladů. [1]

Nejčastěji vybírané rozvrhové základny:

- **hodiny práce** (tzv. člověkohodiny) - využívají se zpravidla tehdy, pokud je možné měřit objem činnosti vytvořený konkrétním zaměstnancem, nebo je vynaložený čas pracovníka bezprostředně spojen s využitím technického zařízení;
- **strojové hodiny** (tzv. strojohodiny) zařízení či jeho segmentu - je vhodné zvolit za předpokladu možnosti měřit pracnost výkonů na každém zařízení nebo jejich skupině, nebo jsou-li náklady provozu (např. spotřeba nářadí, pohonných látek, energie) vysoké v poměru ke mzdovým nákladům útvaru, nebo jsou-li odpisy podstatnou nákladovou položku;
- **množství zpracovaného materiálu** – využívá se v případě, že není možné nebo je velice obtížné měřit pracovní nebo strojový čas, podmínkou je, že se v útvaru příp.

podniku zjišťuje a měří množství zpracovaného materiálu. Nejčastěji se s touto rozvahou základnou setkáváme v textilním a potravinářském průmyslu. [1]

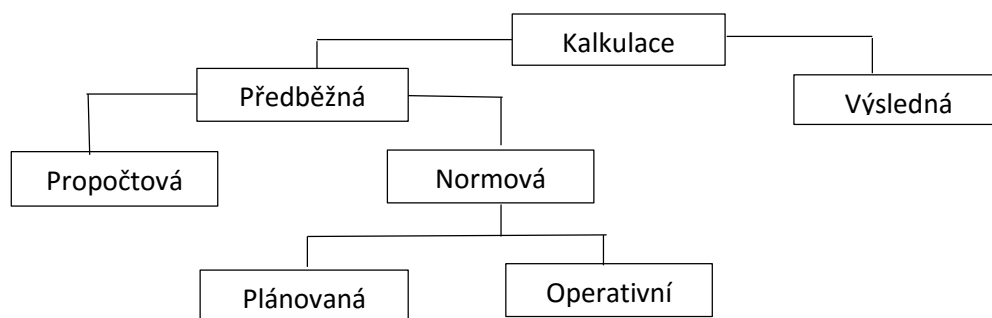
### 3.5 Funkce kalkulace v taktickém a operativním řízení

Hlavní úlohy hodnotového řízení, ke kterým kalkulace v podniku slouží, souvisí nejen s problematikou využití dvou základních, koncepčně rozdílných kalkulací – kalkulace variabilních a plných nákladů, a s problematikou přiřazování společných nákladů určitým výkonům v postupu jejich tvorby, ale také s otázkou využití kalkulací základních druhů dle toho, jakou úlohu kalkulace v procesu řízení plní. V návaznosti na tuto problematiku se sestavují:

- **kalkulace předběžné** – vytvářejí se před zahájením produkce výkonu a plní funkci stanovení nákladového cíle; předběžné kalkulace se dále rozdělují z hlediska úkolů, které plní, a způsobu sestavení na propočtové, operativní a plánované. Operativní a plánované se pak souhrnně označují jako normové;
- **kalkulace výsledné** – vyčíslují skutečné náklady výkonu v průběhu činnosti, po dokončení či po prodeji výkonu a jejich využití slouží ke kontrole plnění nákladového úkolu. [2]

Relativně samostatnou záležitostí využití kalkulací v řízení jsou tedy i jejich odlišné funkce, které plní v časovém horizontu tvorby výkonu. Ať už se jedná o samotný vznik potřeby existence nového produktu v příštím časovém období, vyvolané zpozorováním nových požadavků zákazníků, přes začlenění produktu do nabídky firmy v nejbližším plánovaném období, až po konkrétní podobu výkonu dodávaného na trh, kdy je každý výrobek vyráběn při úplně jiných konkrétních technologických podmínkách tvorby. [1]

**Obrázek 3.5 Základní druhy kalkulací řídicího cyklu**



Zdroj: [2] – vlastní zpracování

#### 3.5.1 Propočtová kalkulace

K sestavení propočtové kalkulace dochází ještě před rozhodnutím o prodeji a výrobě konkrétního produktu, nebo v etapě vývoje a přípravy výroby nového výkonu. Tedy v době, kdy ještě nezačala jeho vlastní výroba a prodej. V těchto fázích se průběžně, na základě

předpokládaných vlastností a parametrů výkonu, tedy způsobu jeho tvorby a prodeje, stanovují a vyhodnocují náklady budoucnosti úzce spojené s výkonem. Cílem tohoto postupu je dosáhnout toho, aby výkon vyhovoval nárokům zákazníka, ale taky, aby jeho náklady a prodejní cena zajistily podniku požadovaný zisk. Z pohledu dalšího řízení nákladů má nepostradatelný význam propočtová kalkulace sestavená na konci fáze vývoje výkonu a před zahájením konstrukční a technologické přípravy výroby. Tato propočtová kalkulace plní funkci jakéhosi limitu nákladů pro útvary technické přípravy výroby, které zabezpečují zadané podmínky tvorby výkonů.

K nejčastější aplikaci propočtové kalkulace dochází u zakázkové činnosti a u opakovaných produktů s kratší dobou životnosti, právě u těch dochází k častým inovačním změnám v jejich konkrétním provedení. [1]

V hromadné a sériové výrobě produktů s krátkým životním cyklem reprezentuje kalkulace propočtová jedno z hlavních kritérií při posuzování předběžné ekonomické účinnosti daného výkonu, hovoříme o tzv. ziskovosti. Srovnáním propočtové kalkulace s akceptovatelnou cenou na trhu docházíme k závěru, zda navrhovaný výrobek zajistí požadovanou marži a zisk. Bezesporu lze tedy tvrdit, že propočtová kalkulace je nezbytným informačním podkladem pro rozhodnutí, zda podnik daný výkon bude provádět či nikoli. V případě akceptování rozhodnutí o produkci výkonu se kalkulace stává základní orientační hranicí pro útvary přípravy výroby výkonu.

V zakázkově orientovaném typu činnosti podniku udává propočtová kalkulace informaci o nákladové náročnosti samotného výkonu v daných podmínkách. Stává se hlavním motivem pro zpracování cenové nabídky a podkladem pro následné jednání o ceně s konečným zákazníkem. Zjištěná a stanovená propočtová kalkulace, která závisí na stanovených vlastnostech a způsobu tvorby výkonu ve fázi samotné realizace výkonu představuje základní úroveň nákladové náročnosti pro útvary zajišťující přípravu a uskutečnění zakázky. [1]

V přímé souvislosti s hodnocením účinnosti výkonu se propočtová kalkulace zpravidla sestavuje na úrovni plných nákladů, často i včetně podílu prodejní a správní režie. Sledujeme hlavně, zda cena pokryje veškeré náklady a zda dosáhneme požadovaného zisku. V případě že se podnik na základě výsledků propočtové kalkulace rozhodne, že bude výkon vyrábět a prodávat, pokračuje proces tvorby řízení nákladů sestavením plánované a operativní kalkulace. [1]

### **3.5.2 Plánová kalkulace**

Kalkulace plánová se sestavuje na konkrétní plánovací období a vyjadřuje úroveň nákladů výkonů, které by mělo být v průběhu konkrétního období na tvorbu výkonu dosaženo.

Její základní funkcí je v návaznosti na taktický plán prodeje a výroby zobrazit informace k sestavení hlavního podnikového rozpočtu (rozpočtové výsledovky, rozvahy a rozpočty finančních toků) a to převážně při rozpočtování:

- jednicových či variabilních nákladů v rozpočtové výsledovce,
- výdajů souvisejících s jednicovými náklady v rozpočtu finančních toků,
- ocenění zásob vlastní produkce v rozpočtové rozvaze. [1]

Plánová kalkulace se obvykle sestavuje na shodné časové období jako hlavní podnikový rozpočet, tj. obvykle na jeden rok a zachycuje předpokládaný vývoj zejména jednicových a variabilních nákladů v nadcházejícím období. Kalkulace plánová zachycuje cíle vrcholového managementu, hovoříme o kalkulaci intervalové (na plánovací období) nikoli okamžikové, která odpovídá předpokládaným podmínkám a jejich případným změnám, nesestavuje se pro konkrétní modifikace výkonů, ale na reprezentanty. Konkrétní formy sestavení, funkce a použití kalkulace plánové záleží na charakteru výkonu, prováděného podnikem.

V momentě sestavení plánové kalkulace jsou již známy spotřební a výkonové normy. K sestavení plánové kalkulace dochází zejména v případě výkonů, jejichž výroba či provádění se v průběhu delšího časového úseku opakují a přitom dochází v průběhu tohoto časového období k technologickým a konstrukčním změnám produktu, ke zvyšování kvality a ke snižování nákladů. Plánová kalkulace vychází z pravidla, že při periodě (časovém období) zavádění výroby výkonu, respektive po jeho zavedení, je už produkt (výkon) po stránce, konstrukce, užití technologie, kvality, nákladů v zásadě optimalizován, ale to neznamená, že v tomto časovém období nemůže dojít ke změně norem a nákladů. [1]

Při tvorbě plánové kalkulace se čerpá z existujících podmínek poskytnutých konstrukčními vlastnostmi výkonu a z technologických postupů. V plánové kalkulaci se musí také zohlednit veškeré uvažované změny, které ovlivní výši nákladů a nastanou v období, na které se plánová kalkulace sestavuje. Mohou nastat dvě formy:

- plánová kalkulace dílčího období, která zachycuje stupeň úrovně nákladů v jednotlivých časových obdobích v souvislosti s předpokládanými změnami,
- plánová kalkulace celého rozpočtového období (zpravidla se jedná o roční plánovou kalkulaci). Ta se stanoví vyčíslením váženého aritmetického průměru předem stanovených nákladů, které reagují na plánované změny; vahami je objem výkonů, který se v těchto dílčích časových intervalech předpokládá. [1]

### 3.5.3 Operativní kalkulace

Hlavním cílem operativní kalkulace je vyhodnotit plnění úkolu ve výši skutečných nákladů při tvorbě výkonu na hierarchicky nejnižších místech v podniku. Sestavují se zpravidla v položkách přímých a jednicových nákladů, a to na základě tzv. operativních spotřebních a výkonových norem. Stanovené normy vyjadřují úroveň materiálové náročnosti a pracnosti výkonu s přihlédnutím ke konkrétním vzniklým podmínkám; ke změnám proto dochází pokaždé, když dochází ke změnám těchto podmínek.

Z tohoto pohledu se operativní kalkulace aplikuje zejména při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a při monitorování jejich plnění. Významnou roli plní v tomto směru při uplatnění tzv. rozdílových metod. Rozdílové metody dávají možnost srovnání průběžné a běžné kontroly hospodárnosti tím způsobem, že se srovná skutečně vynaložený náklad s nákladovým úkolem nikoli až po jeho vynaložení, ale již v okamžiku vyčerpání hospodářských zdrojů či dokonce už před jejich vynaložením. [2]

Dalším důležitý úkol operativní kalkulace vyplývá z jejího vztahu k plánové kalkulaci. Při jejich srovnání v průběhu roku dochází ke kontrole zajištěnosti ročního plánu nákladů podniku. Z těchto zjištění lze také odvodit, jak si podnik vede při tvorbě podmínek zadávaných do plánu inovací. Zjištěné informace o rozdílu mezi oběma kalkulacemi lze využít k řízení útvarů, které nesou odpovědnost za celkovou přípravu a realizaci výroby. Při posuzování přínosnosti těchto útvarů ke snížení náročnosti prováděných výkonů může úlohu plánové kalkulace také plnit tzv. základní kalkulace. Ta se vyskytuje na těchto úrovních:

- na výchozí úrovni, popřípadě propočtové kalkulace nově zaváděného produktu,
- na úrovni operativní kalkulace platné k prvnímu dni hodnoceného období u výkonů, které byly předmětem činnosti podnikatele již v minulém časovém období,
- na úrovni kalkulace cílových nákladů, která, jak již bylo řečeno, zobrazuje požadovanou výši nákladů konkrétního výkonu; této by měl výrobce dosáhnout ve vrcholném stádiu zajištění veškerých podmínek v zásadě optimálního průběhu výrobního procesu.

Po porovnání kalkulace základní, operativní a výsledné, se nabízí možnosti:

- sledovat prozatímní vývoj nákladové náročnosti prováděného výkonu,
- vyhodnotit a odpovědně zjistit důvody úspory, v opačném případě zjistit a rozpoznat, který z typů útvarů se na důvodech podílel příp. v jakém poměru. [2]

Třetí významný úkol operativní kalkulace plyne z jejího vztahu ke kalkulaci ceny, případně k prodejní ceně výkonu. Operativní kalkulace se zpravidla využívají jako informační podklad pro cenová jednání s odběrateli, pro změny cen, za které se výrobky prodávají



konečným spotřebitelům, v poslední řadě také pro změny v objemu a sortimentu produkováných výrobků. [2]

#### **3.5.4 Výsledná kalkulace**

Průměrné skutečné náklady kalkulační jednotice po jejím dokončení jsou zachyceny ve výsledné kalkulaci. Skutečné náklady na výrobek jsou zobrazeny v účetnictví nebo v operativní evidenci o výrobě. Výsledná kalkulace pak nabývá intervalového nebo okamžikového charakteru.

O intervalové nákladové kalkulaci mluvíme, jestliže jsou v kalkulaci zachyceny náklady na výrobek za kalendářní období, ve kterém jsou náklady evidovány v účetnictví (např. za čtvrtletí, rok atd.). Výsledná kalkulace intervalová se nejvíce využívá k hodnocení skutečně dosažené hospodárnosti vynakládaných nákladů za kalendářní období. Následně je porovnávána s operativní kalkulací či s intervalovou plánovou kalkulací, platnou v určitém časovém intervalu. Intervalová výsledná kalkulace může být rovněž využita ke zjištění skutečného zisku či ztráty z prodeje daného produktu tím, že od tržní ceny daného výkonu odečteme skutečné úplné vlastní náklady kalkulační jednotice. Dostáváme tak obraz vývoje ziskovosti zkoumaného výkonu. [4]

Nepravidelnou povahu má výsledná kalkulace u zakázkové výroby, kde se časový interval zpracování kalkulace nemusí shodovat s kalendářním časovým obdobím, ale s dobou trvání zakázky. Tato skutečnost přináší problém se zjištěním skutečných režijních nákladů zakázky, které jsou zachycovány v účetnictví za daná časová období (např. kalendářní měsíc, kalendářní rok) a jsou evidována zcela mimořádně na zakázku.

Okamžiková výsledná kalkulace nastává tehdy, jestliže jsou v ní zobrazeny skutečné náklady na produkt za kratší období, než je jeden kalendářní měsíc. Tento typ kalkulace je obvykle zaměřen na zjištění jednicových nebo významných variabilních nákladů na výrobek. Operativní evidenci o výrobě a skutečné ceny vstupů platné k datu jejich pořízení jsou považovány za vstupní údaje okamžikové výsledné kalkulace. Tato kalkulace je zpravidla aplikována k rychlému a operativnímu hodnocení hospodárnosti vynaložených nákladů a tím i k řízení variabilních nákladů. [4]

K objektivnímu vedení hospodárnosti je dobré sestavovat jak kalkulace předběžné, tak i kalkulace výsledné. Při vzájemném porovnání lze zjistit odchylky od předem stanovených nákladů, včetně příčin jejich vzniku. Základními aspekty k zajištění srovnatelnosti položek předběžných a výsledných kalkulací je nutnost užít:

- shodné kalkulační jednotice,
- shodné kalkulační vzorce,

- shodnou kalkulační techniku pro výpočet. [4]

### 3.6 Zakázkově orientovaný typ činnosti

Mezi všemi typy kalkulací existuje celá řada vazeb. Hlavním významem celého kalkulačního systému je řízení a postupné zpřesňování nákladů na výkon a oddělení příčin a odpovědnosti za zisk a skutečné náklady na výkon.

V zakázkově orientovaném typu činnosti se na základě propočtové kalkulace určí tržní cena výkonu. Rozdíl zobrazuje kalkulovaný zisk/marže výkonu, který podnik předpokládá, že mu zakázka přinese. Skutečné docílení požadovaného zisku je ovlivněno:

- dodržováním propočtové kalkulace úseky zajišťujícími podmínky tvorby výkonu. Myšlený faktor zachycuje rozdíl mezi propočtovou a operativní kalkulací;
- dodržováním operativní kalkulace úseky odpovědnými za tvorbu výkonu. Myšlený faktor zachycuje rozdíl mezi operativní a výslednou kalkulací.

Skutečný zisk/marže (rozdíl mezi tržní cenou a kalkulací výslednou) je v důsledku způsoben:

- kalkulovaným ziskem (výsledek vzniklý odečtením propočtové kalkulace od prodejní ceny),
- dodržováním propočtové kalkulace při určení a dodržení daných podmínek tvorby výkonu (rozdíl mezi propočtovou a operativní kalkulací),
- dodržováním operativní kalkulace (výsledek po odečtení výsledné kalkulace od operativní). [1]

## 4. Zakázková výroba ve vybrané obchodní společnosti

Pro účely bakalářské práce byla vybrána obchodní společnost TROJICE spol. s r.o. (dále jen TROJICE). Předmětem podnikání obchodní společnosti TROJICE dle zápisu v obchodním rejstříku ze dne 13. 2. 2012 (ověřeno v obchodním rejstříku dne 11. 4. 2016) je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, zámečnictví, nástrojářství, obráběčství, vodoinstalatérství, topenářství, činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence. Společnost TROJICE má dva společníky. Jsou jednateli společnosti a jedinými členy statutárního orgánu. Každý společník má 50 % podíl na základním jmění společnosti TROJICE. Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku činí 120 000 Kč (výpis z Obchodního rejstříku vedeného krajským soudem v Ostravě, oddíl C, vložka 11063). Společnost v současné době sídlí ve Slezské Ostravě, ovšem v průběhu roku 2016 je plánován přesun sídla do větších prostor. V celé kapitole číslo čtyři jsou informace čerpány z interních materiálů poskytnutých vybranou společností a z webových stránek společnosti, pokud není uvedeno jinak.

**Obrázek č. 4.1 Logo společnosti TROJICE spol. s r.o.**



Zdroj: [11]

Hlavní činností společnosti TROJICE je zakázková výroba, CNC zpracování plechu, dále také výroba ocelových konstrukcí a technologických zařízení. Společnost působí na trhu již od roku 1993. TROJICE je významnou výrobní a dodavatelskou společností v oblasti technologie CNC zpracování plechu a již dlouhodobě působí v mnoha různých průmyslových odvětvích, například ve strojírenství, energetice, stavebnictví, zemědělství, v chemickém a zpracovatelském průmyslu.

Zakázková kovová výroba není omezena pouze na CNC stříhání, ohýbání, skružování a děrování plechů. Další a nemalou náplní práce společnosti je také zámečnictví, svařování a kovoobrábění. V oblasti zakázkové kovové výroby a CNC zpracování plechu společnost zajišťuje veškeré služby, počínaje výrobou jednoduchých prvků (např. děrované plechy), až po ty složitější, jako je například výroba ocelových konstrukcí a zařízení, přes dodávku objednaného zboží, až po jeho montáž na místě a následnou údržbu.

Společnost se zabývá především výstavbou ocelových konstrukcí a CNC zpracováním plechu. Její činnost není omezena pouze na tuzemsko naopak, výrobky pocházející z její produkce je možné registrovat takřka na všech světových kontinentech. Nutno říci, že mnoho její<sup>ch</sup> odběratelů (převážně tuzemsko a státy EU) nakupuje výrobky společnosti a distribuuje je dále. Počet zakázek společnosti TROJICE se ročně pohybuje okolo 1 500. Toto číslo je poněkud vysoké, důvodem je započítání zakázek v úplném cenovém rozpětí, od těch nejdrobnějších zakázek v hodnotě 200 Kč až po velké zakázky v hodnotě dosahující několik miliónů Kč. V **tabulce č. 4.1** je zachycen procentuální podíl zakázek uskutečňovaných do států EU vyjma tuzemska v rozmezí let 2013 - 2015.

**Tabulka č. 4.1 Procentuální podíl zakázek společnosti v rámci EU**

<b>Zakázka</b>		
<b>Rok</b>	<b>Tuzemsko</b>	<b>EU</b>
2013	88,27 %	11,73 %
2014	87,43 %	12,57 %
2015	86,41 %	13,59 %

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky procentuálního podílu distribuce výrobku společnosti mimo tuzemsko lze poměrně jednoznačně vyčíst, že podíl zakázek v rámci EU meziročně roste zhruba o jeden procentní bod.

Společnost TROJICE působí na trhu již více než 20 let. V **tabulce č. 4.2** jsou přehledně zachyceny obraty dosažené společností za předešlé tři roky.

**Tabulka č. 4.2 Obraty společnosti TROJICE za roky 2013 – 2015**

<b>ROK</b>	<b>OBRAT</b>
2013	51 060 000 Kč
2014	51 053 000 Kč
2015	50 960 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že obraty za poslední tři časová období jsou téměř konstantní a pohybují se okolo 51 000 000 Kč.

Organizační strukturu společnosti TROJICE zobrazuje **Příloha č. 1**. V čele společnosti stojí jednatelé, kterým je přímo podřízen ředitel společnosti. Ředitel je pak nadřízeným

jednotlivých dílčích útvarů společnosti, jsou jimi útvary děrovny, výroby, obchodu, ekonomiky a pověřence pro jakost. Společnost má v současnosti 42 zaměstnanců.

Vedoucím útvaru ekonomiky je inženýr ekonom, jemuž je podřízen samostatný účetní. Společnost pro veškeré účetnictví zaměstnává pouze jednoho účetního.

Společnost vede účetnictví a je účetní jednotkou dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění. TROJICE je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen DPH). Roční účetní závěrka nepodléhá schválení auditora, protože společnost nepřekročila dvě ze tří určených kritérií. Aby TROJICE podléhala účetnímu auditu, musel by souhrn jejich aktiv překročit 40 000 000 Kč, roční obrat by musel být vyšší než 80 000 000 Kč a společnost by musela zaměstnávat více než 50 zaměstnanců.

Společnost využívá informační a účetní program Duna, který jí byl poskytovatelem přizpůsoben na požadovanou míru. Pro vedení, zaznamenávání a regulaci zakázek a nabídek používá program CRM. V rámci zabezpečení přehlednosti a pro případnou prevenci zakázek poskytovaných mimo tuzemsko společnost užívá informační a účetní program Pohoda.

*Dle informací, které byly poskytnuty jednatelem společnosti, program Duna je využíván pro účetní evidenci tuzemských zakázek. Naopak program Pohoda je využíván k účetní evidenci zakázek jdoucích do zahraničí. Na konci měsíce jsou údaje za zakázky sjednoceny v programu Pohoda. Dle názoru autora této práce je zvolený postup účetní evidence zakázek nepraktický. V současnosti je možné jakýkoliv účetní software upravit flexibilně dle požadavků konkrétního podniku. Stálo by za uvažení, zda nesjednotit vedení účetnictví pouze v jednom programu.*

#### **4.1 Řešení zakázky ve společnosti TROJICE spol. s.r.o.**

Bakalářská práce bude řešit pouze jednu konkrétní zakázku, kterou je zakázka č. ZAK-14-1407 pro společnost HVM a.s. Obsahem zakázky je kompletní zhotovení dvou kusů ocelových plošin M1100 a dvou kusů plošin M1200, které budou realizovány v prostorách společnosti HVM a.s. Na této zakázce bude popsán a vysvětlen princip a systém zpracování zakázek společnosti TROJICE z pohledu nákladů a kalkulací.

Na počátku celé zakázky stojí zákazníkem předem vypracovaný projekt kompletní zakázky. V první etapě probíhají mezi odpovědnými zástupci společnosti a zákazníkem jednání, která konkretizují požadavky zákazníka vyplývající z předem vypracované projektové a výkresové dokumentace.

Poté následuje vypracování specifikace zakázky, ve které jsou podrobně zaznamenány veškeré činnosti související s vypracováním zakázky. Nabídku obdrží zákazník, který se s jejím obsahem seznámí, vyjádří se k ní buď schválením a zakázka tak zůstává v původním návrhu,

nebo případné připomínky předá TROJICI a ta nabídku zakázky pozmění tak, aby vyhovovala oběma stranám. Doplnění obsahuje také odstranění některých částí specifikace, tento proces může probíhat vícekrát. V případě zakázky pro společnost HVM a.s. došlo k doplnění specifikace pouze v jednom případě. Došlo ke změnám norem u hmotnosti obou typů požadovaných plošin. Dokument o změnách se označí Specifikace zakázky – doplnění č. 1.

V momentě, kdy jsou ukončena veškerá jednání, dojde k finálnímu doplnění specifikace zakázky, může TROJICE sestavit cenovou nabídku. Tato cenová nabídka je považována za základní. Je shodná se specifikací upravenou o všechna doplnění, dojde pouze k zahrnutí hodnotových částek jednotlivých položek. U některých hodnotových položek je uvedeno: „Zatím není předmětem cenové nabídky, nutno doplnit požadovaný rozsah“ nebo „Zatím není předmětem cenové nabídky, nutno uvést zda bude realizováno“. Z těchto hodnotových položek jednoznačně vyplývá, že cenová nabídka se bude nadále upravovat.

Dle cenové nabídky se poté vypracuje Smlouva o dílo mezi obchodní společnostmi a zákazníkem.

Nezbytnou součástí smlouvy o dílo jsou platební podmínky a stanovená cena. Cena je zpravidla převzata z cenové nabídky. Jednoznačně z toho vyplývá, že pokud dojde ke změnám cenové nabídky, musí také dojít ke změně Smlouvy o dílo. Nejčastějším důvodem jsou změny nebo úpravy ceny díla, předmětu smlouvy a také termínu dodání. Smlouva o dílo se mění dokumentem nazvaným dodatek ke Smlouvě o dílo. V dodatku je vymezeno, jakých konkrétní částí Smlouvy o dílo se změny týkají. V drtivé většině změn jde o položku „cena díla“. Pokud nastane tento případ a dodatek se skutečně vztahuje k ceně a číslo dodatku je větší než jedna, musí dodatek ke smlouvě o dílo obsahovat tyto náležitosti:

- původní cena díla;
- veškeré změny ceny díla dle všech předešlých dodatků;
- konečná cena díla.

Součástí dodatku ke smlouvě o dílo je taky příloha k doplnění cenové nabídky. Ta se přiloží k původní cenové nabídce díla a dochází tak ke vzniku průběžné cenové nabídky.

V některých zakázkách však může dojít k tomu, že společnosti TROJICE vzniknou v průběhu zakázky neplánované náklady, které už nemůže zakomponovat do již odsouhlasené stanovené ceny díla. Zpravidla se to stává v momentě, kdy dojde v průběhu realizace díla k nepředvídanému zvýšení cen na vstupu (materiál, služby). Toto nepředvídané navýšení nákladů má důsledek v podobě snížení ziskovosti zakázky. V ojedinělých případech může být zakázka dokonce ztrátová. Nutno říct, že může také dojít k opačnému stavu a dojde ke snížení cen na vstupu, v tomto případě může naopak vzrůst ziskovost zakázky.

Základní cena s konečnou cenou zakázky se nelišily a ustálily se na 239 600 Kč. O stanovení ceny vypovídá přehledně **Tabulka č. 4.1**:

**Tabulka 4.1 Stanovení konečné ceny zakázky dle jednotlivých položek**

<b>Položka</b>	<b>Počet kusů</b>	<b>Cena za jednotku</b>	<b>Celková cena</b>
Plošina M1100	2	58 960 Kč	117 920 Kč
Plošina M1200	2	60 720 Kč	121 440 Kč
Celkem	-	119 680 Kč	239 600 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V průběhu zakázky nedošlo k navýšení ceny. Ceny jsou uváděny bez DPH, jelikož na převážnou činnost společnosti TROJICE se vztahuje institut přenesené daňové povinnosti, jak je uvedeno v Zákoně o DPH č. 235/2004 Sb., § 92e (1), v platném znění.

Platební podmínky se v zásadě opírají o dohodu mezi společností TROJICE a zákazníkem. Dle stanovených podmínek může být fakturace stanovena jako měsíční, dílčí, konečná nebo zálohová.

Pokud je zvolená forma fakturace měsíční, dojde k vyhotovení faktury vždy k poslednímu dni kalendářního měsíce. V případě této možnosti fakturace platí zákazník v pravidelných časových intervalech, vyplývajících z doby splatnosti.

Je-li zvolena metoda dílčí fakturace, dochází k vystavení faktury vždy po dokončení jednotlivých dílčích částí díla. Přesné okamžiky, kdy dojde k vystavení faktury, musí být striktně vymezeny ve Smlouvě o dílo. Vzorovou ukázkou může být například: první faktura bude vystavena po ukončení hrubé montáže ocelové konstrukce, druhá faktura po dokončení kompletní montáže ocelové konstrukce plošiny a třetí závěrečná faktura bude vystavena v momentě předání kompletního díla. Dochází tedy k placení v nepravidelných časových úsecích. Ačkoli Smlouva o dílo zahrnuje konkrétní okamžik vystavení faktury, přesné kalendářní datum není známo.

Zálohovou fakturaci lze vysvětlit tak, že vystavení faktury vždy souvisí se zahájením jednotlivého celku. Jako příklad lze uvést, že k vystavení první faktury dojde při podpisu smlouvy, k vystavení druhé faktury při zahájení výroby potřebných komponentů, k vystavení třetí faktury v momentě zahájení montáže atd. Lze tedy říci, že stejně jako v případě zvolené dílčí fakturace, platí zákazník v nepravidelných časových intervalech.

Poslední ze zmíněných možností je fakturace konečná. Principem této fakturace je, že se vystaví pouze jedna faktura, a to až po předání finálního díla, jehož základ tvoří předávací protokol.

V případě zakázky č. ZAK-14-1407 byla doba splatnosti do 60 dní od vystavení faktury. Protože nejde pro společnost TROJICE o stěžejní cenovou zakázku, mohla si společnost dovolit použít fakturaci konečnou.

*V zásadě lze říci, že nejméně bezpečným způsobem fakturace je konečná fakturace, kdy zákazník platí až v momentě předání finálního díla. Dle mého názoru, by společnost neměla tento způsob uplatňovat prakticky vůbec, nebo pouze v případě, kdy je doba provedení zakázky krátká, a dále v případě, že nejde o finančně stěžejní zakázku společnosti. Zakázka uvedená v bakalářské práci je v cenově nižší kategorii zakázek prováděných společností TROJICE. Díky tomu společnost přistoupila na fakturaci konečnou.*

*Nejméně rizikovým způsobem fakturace je zálohová fakturace. Společnosti sice neplynou pravidelné finanční příjmy, respektive nejsou v pravidelných časových intervalech, ale dochází k nim vždy před započítáním požadovaného výkonu. Lze tedy s jistotou říci, že se nemusí obávat situace, že by v průběhu výroby nastaly platební problémy. V dnešní době, kdy množství zakázek musí projít přes výběrová řízení a společnost TROJICE není výjimkou, se zmíněný způsob zálohové fakturace využívá minimálně.*

*Při aplikování fakturace měsíční je nevýhodou, že zákazník neposkytuje finanční prostředky předem a společnost tedy musí použít své finanční zdroje. Naopak značnou výhodou je, že zákazník platí v pravidelných časových intervalech a datum platby je pro společnost dopředu známé.*

*Jestliže se zvolí dílčí fakturace, jsou podmínky shodné s fakturací měsíční a společnost musí čerpat ze svých finančních zdrojů. K placení vystavených faktur dochází v předem dohodnutých termínech, okamžik platby je tedy znám předem, není ovšem známo konkrétní datum platby.*

*Ve většině případů je způsob fakturace výsledkem dohody mezi zúčastněnými stranami, tedy zákazníkem a společností. Pokud by měla společnost možnost volby, měla by upřednostnit fakturaci zálohovou, případně měsíční.*

V případě zakázky č. ZAK-14-1407 VHM byla na základě dohody mezi zákazníkem a společností TROJICE zvolena fakturace konečná.

Po dokončení výrobních a následných montážních prací byl vyhotoven Zjišťovací a předávací protokol, což je v podstatě soupis provedených úkonů a prací. Na základě zjišťovacího a předávacího protokolu byla vystavena faktura. Vzhledem k tomu, že v průběhu



zakázky nedošlo k žádným cenovým změnám zakázky, je konečná výsledná cena zakázky shodná s cenou uvedenou ve smlouvě o dílo. Cena celkem tedy činí 239 360 Kč. Cena je uvedena bez daně z přidané hodnoty, protože se jedná o přenesenou daňovou povinnost, jak již bylo uvedeno výše.

Zhotovení díla podle smlouvy o dílo mělo trvat v době ode dne 6. 12. 2014 do 6. 2. 2015. Protože nebyl vyhotoven žádný dodatek ke smlouvě týkající se změny, či posunutí uskutečnění zakázky, bylo tuto zakázku nutno uskutečnit v předem smluveném období. Zhotovení zakázky trvalo dva měsíce. Do doby vyhotovení není zahrnut časových úsek, ve kterém probíhala jednání (myšleno poptávka, nabídka, cenová nabídka atd.).

Ve smlouvě je ujednáno, že zákazník platí do šedesáti dnů ode dne vystavení faktury, jejíž vystavení navazuje na podepsaný zjišťovací a předávací protokol smluvními stranami. Dále smlouva obsahovala ujednání, že dílo musí být předáno bez vad a nedodělků. Lze říci, že toto ujednání je jakási pojistka ze strany zákazníka, že vyrobená a montovaná plošina bude v pořádku.

Pokud se v záruční době objeví závady, společnost TROJICE nese za tyto závady plnou odpovědnost a je povinna tyto závady v souladu s reklamčním řízením odstranit na vlastní náklady. Záruční doba dle smlouvy činí 24 měsíců.

V případě prodlení společnosti TROJICE při dodání zboží kupujícímu v čase, který je ujednáno ve smlouvě, je kupující oprávněn společnosti TROJICE vyúčtovat a prodávající povinen uhradit smluvní pokutu ve výši 0,5 % z celkové kupní ceny zboží (bez DPH) za každý den prodlení. Dále je ve smlouvě obsaženo, že za každou zjištěnou a oznámenou vadu zboží včetně vady v dokladech nutných k užívání zboží, neodstraněnou společností TROJICE ve lhůtě stanovené kupujícím, je kupující oprávněn požadovat a prodávající povinen uhradit smluvní pokutu ve výši 0,5 % z kupní ceny (bez DPH) za každou jednotlivou zjištěnou vadu a každý den prodlení s odstraněním vady.

V době trvání celé zakázky se spotřebovává a pořizuje materiál nezbytný k úkonům souvisejícím s výrobou a montáží díla. Společnost TROJICE má ve svém areálu skladovací prostor, ve kterém jsou uskladněny běžně potřebné materiály související s jejich výrobou. Běžným materiálem je myšlen například standardně užívaný plech konkrétní tloušťky. Ostatní materiál specifický pro jednotlivé typy uskutečňovaných zakázek se pořizuje až podle požadavků kladených na konkrétní zakázku. V zásadě existují dva způsoby, jak může být potřebný materiál na konkrétní zakázku odepsán:

- Materiál, který je nakoupen na sklad a zaúčtován na vrub účtu MD 111 a na účtu D 211 nebo jde-li o fakturu na účtu D 321. Následně je tento materiál naskladněn a v tomto

případě se účtuje na MD 112 oproti tomu na účtu D 111. Při spotřebě materiálu v souvislosti se zakázkou se materiál vyskladní a odepíše ze skladu, zaúčtuje se na MD účtu 501 a na účtu D 112;

- Materiál, který je specificky požadován na konkrétní zakázku a jde ihned do spotřeby, neprochází vůbec skladem a na skladovém účtu nebude tedy vůbec zachycen. V tomto případě je materiál zaúčtován na MD účtu 501 a D účtu 211 při případné faktuře na účtu D 321.

Vše, co společnost zaúčtuje, je zachyceno na příslušném účtu. Společnost TROJICE užívá standartní účtový rozvrh. V minulosti, v počátcích existence firmy, bylo využíváno číslování středisek. Společnost měla celkově pět středisek a dvě označení pro režie. Pro výrobní režii bylo užíváno číslo 900 a režii správní číslo 999. V případě, kdy byl materiál vyskladněn na zakázku ze skladu, se v okamžiku nákupu uvádělo středisko 001 (výroba) a zakázka 900. V okamžiku výdeje se aktivovalo středisko 002 (montáž) a zakázka dle evidenčního čísla smlouvy o dílo. V momentě, kdy byl materiál pořízen a ihned spotřebován v souvislosti se specifickou zakázkou, uvádělo se středisko 002 (montáž) a zakázka podle evidenčního čísla smlouvy o dílo. Jak lze vyčíst z textu výše uvedeného, každému středisku uvnitř společnosti TROJICE bylo přiděleno třímístné číselné označení (číselný kód). Před pár lety společnost v rámci modernizace a díky lepšímu softwarovému vybavení od číslování středisek upustila.

Z výše uvedeného textu vyplývá, že v minulosti společnost TROJICE preferovala odpovědnostně orientované účetnictví v kombinaci s prvky výkonově orientovaného účetnictví. V posledních letech už společnost upřednostňuje pouze výkonově orientované účetnictví.

Informace o tom, jaký materiál a v jakém množství bude potřeba na konkrétní zakázku, vychází po konzultaci a prostudování výkresů od výrobního manažera. Tato zjištěná informace se uvádí v naturálním vyjádření, tedy v množství (např. kusy, počet metrů atd.). Následně je účetním a ekonomem přepočítána a převedená do hodnotového vyjádření v Kč. Materiál, který je potřeba k uskutečnění zakázky, je vydán ze skladu, a zaznamenán na účtech MD 501 a D 112. V případě větších zakázek je materiál spotřebovaný při konkrétní zakázce podrobně evidován pomocí analytického členění účtu MD 501 a D 112. Analytické číslování je pak vedeno dle čísla konkrétní zakázky.

K poslednímu dni příslušného kalendářního měsíce se vystaví výrobní výdejka na všechny vyskladněný materiál související se zakázkou, který byl během daného měsíce spotřebován. Společnost TROJICE provádí na konci každého kalendářního měsíce

inventarizaci svého podnikového skladu, kde zjišťuje a porovnává skutečný stav skladu s účetní evidencí.

Společnost TROJICE se zaměřuje na výrobu a montáž, ale také montážní práce, a proto je pro ni charakteristická také nedokončená výroba (dále jen NV). NV je specifická pro dlouhodobé zakázky přesahující jedno zdaňovací období. O NV musí účetní jednotka účtovat a evidovat ji v případě, že zakázka je dlouhodobě ve stavu rozpracovanosti a ke konci zdaňovacího období nebyla ještě vystavena faktura konečná. Společnost TROJICE konkrétní zakázku ZAK-14-1407 fakturuje jako konečnou. Vzhledem k tomu, že tato zakázka se uskutečňuje v krátkém časovém období a faktura je vystavená na začátku měsíce února se splatností 60 dnů, se v souvislosti s touto zakázkou NV neeviduje. Zakázka bude splacena najednou a tím dojde k uhrazení nákladů vynaložených společností na tuto konkrétní zakázku. V průběhu této zakázky nelze vyčíslit průběžné výsledky hospodaření plynoucí z této zakázky. Výsledek hospodaření je zachycen až v konečné podobě po zaplacení faktury a porovnání vynaložených nákladů s přijatými výnosy plynoucími z této konkrétní zakázky.

S výrobou a následnou montáží se začne v okamžiku, kdy zákazník podepíše připravenou smlouvu o dílo. Jelikož jde o menší zakázku, společnost TROJICE zvládne její realizaci vlastními prostředky a současně nepotřebuje subdodavatele. U zakázek většího rozsahu se dílo někdy realizuje za pomoci subdodavatelů. V případě využití subdodavatelů se mezi společností a subdodavatelem uzavírá klasická smlouva o dílo, tato smlouva je označena jiným způsobem než smlouva se zákazníkem, a to proto, aby byla zajištěna identifikace druhu smlouvy. Nejčastěji se užívá označení „Sub“. Subdodavatel následně musí vystavit fakturu. Pokud se faktura týká montážních (stavebních) prací, vztahuje se na subdodavatele přenesená daňová povinnost. Výši vzniklé daně je povinen doplnit, přiznat a uhradit plátce, pro kterého je uskutečnění plněno.

Jakmile je předmětná zakázka dokončena, lze zjistit výsledek hospodaření zakázky. Společnost může díky součtu nákladů za materiál a vynaložené práce a služby jednoduše vyčíslit vynaložené náklady na zakázku a porovnat je s výnosy, které tato zakázka přinesla. Pokud by došlo k tomu, že součet nákladů za potřebný materiál a vynaložené práce a služby přesáhne uhrazenou částku, byla by zakázka označena za ztrátovou.

Pro zjištění celkového výsledku hospodaření u zakázky č. ZAK-14-1407 je třeba sečíst veškeré nákladové a výnosové položky související s realizací této zakázky. Jaké byly náklady, výnosy a výsledek hospodaření vybrané zakázky přehledně zachycuje **tabulka č. 4.2.**

**Tabulka 4.2 Náklady, výnosy a výsledek hospodaření zakázky č. ZAK-14-1407**

Výrobek	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření
Plošina M1100	110 142 Kč	117 920 Kč	7 778 Kč
Plošina M1200	112 940 Kč	121 440 Kč	9 200 Kč
<b>Celkem</b>	223 082 Kč	239 360 Kč	16 278 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky nákladů a výnosů lze zjistit, že zakázka č. ZAK-14-1407 byla pro společnost TROJICE ziskovou. Nutno zdůraznit, že v tabulce jsou uvedeny náklady i výnosy na výrobu dvou kusů obou druhů výrobků. Zakázka vyhodnocovaná pro účely bakalářské práce přinesla společnosti zisk ve výši 16 278 Kč. Procentuální zisk na výrobek v této zakázce činil přibližně 7 %. Společnost za celou dobu trvání zakázky vyčíslila celkové náklady na realizaci produkce ve výši 223 082 Kč. Výnosy, v tomto vzorovém příkladu smluvní cena, byly ve výši 239 360 Kč. Rozdíl mezi vyčíslenými náklady a smluvní cenou je už výše zmíněným ziskem.

U zakázkově orientované výroby je velmi obtížné zvolit jednotný a pro všechny typy zakázek užívaný typový kalkulační vzorec. Proto se připočítatelná část výrobní a správní režie kalkuluje zpravidla u každé zakázky odlišně. Zpravidla společnost TROJICE používá pro stanovení výrobní a správní režie procento z ročního obrátu podniku předešlého účetního (kalendářního) roku. Výrobní režie se pohybuje v rozmezí 8-12 % a zahrnuje například odpisy majetku souvisejícího s výrobou, opravy strojů, spotřebu energie a podobně. Správní režie se pohybuje v rozmezí 10-15 % a jsou zde zahrnuty například mzdy managementu, náklady na výpočetní techniku a další. Stanovení procentuálního rozmezí jednotlivých režii je plně v kompetenci ekonoma společnosti. Společnost TROJICE nemá ve svých interních směrnících z tohoto důvodu uvedený žádný typově používaný kalkulační vzorec.

Pro přesnější popis a pochopení jsou kalkulované náklady na jednici plošiny M1100 vyobrazeny v **tabulce 4.3**. Náklady jsou rozděleny na přímý materiál, přímé mzdy a režie.

**Tabulka 4.3 Kalkulace na 1ks plošiny M1100**

Přímý materiál	16 886 Kč
Přímé mzdy	25 920 Kč
Výrobní režie	5 324 Kč
Správní režie	6 941 Kč
Náklady (včetně režii)	55 071 Kč
Výnosy	58 960 Kč
VH	3 889 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše zmíněné kalkulace na jeden kus výrobku plošiny M1100 je patrné, že při výrobě tohoto druhu bylo dosaženo zisku 3 889 Kč. Výrobní režie potřebná k realizaci tohoto výrobku činila zhruba 9,68 %. Správní režie nutná pro výrobu jednoho kusu plošiny byla zhruba 12,6 % z celkového úhrnu nákladů. Ziskovost výrobků se pohybovala okolo 7 %.

Stejný rozbor je uveden i pro druhý typ výrobku, a to plošiny M1200. Náklady jsou opět uvedeny na přímý materiál, přímé mzdy a režie. Rozpis nákladů výrobku zachycuje **tabulka 4.4**:

**Tabulka 4.4 Kalkulace na 1ks plošiny M1200**

Přímý materiál	17 320 Kč
Přímé mzdy	26 568 Kč
Výrobní režie	5 466 Kč
Správní režie	7 116 Kč
Náklady (včetně režii)	56 470 Kč
Výnosy	60 720 Kč
VH	4 250 Kč

Zdroj vlastní zpracování

Z tabulky lze vyčíst, že výroba této plošiny byla také zisková. Ziskovost se pohybovala opět kolem 7 % a zisk z jednoho kusu plošiny činil 4 250 Kč. Správní režie u tohoto druhu plošiny se pohybovala opět okolo 12,6 %. Výrobní režie, která byla nutná k produkci této plošiny, činila asi 9,7 %.

**Tabulka 4.3 a tabulka 4.4** zachycují výsledné kalkulace zakázky. Lze z nich vyčíst, jaké byly skutečně vynaložené náklady na zakázku. Odchylna kalkulací výsledných od kalkulací předběžných bude minimální, protože zakázková výroba je natolik specifická, že lze předem stanovit náklady vznikající s výrobou. Dojde-li ke vzniku odchylek, je to zpravidla z důvodu změny cen na vstupu (materiálu, služby). Tyto náklady jsou přesně vymezeny požadavky specifikací zakázky předložené odběratelem. Z těchto požadavků lze takřka s přesností vyčíslit náklady na materiál a veškeré činnosti související s realizací zakázky. Na základě dlouholetých zkušeností společnosti se zakázkovou výrobou, TROJICE nevěnuje případným, vzniklým odchylkám přílišnou pozornost. Důvodem je zejména minimální vznik odchylek v zakázkové výrobě. Pokud však dojde ke vzniku odchylek, tyto odchylky se zpravidla pohybují v rámci jednotek korun.

V momentě, kdy je celá zakázka kompletně dokončena, vystaví společnost TROJICE Závěrečný předávací protokol. Po převzetí díla od poskytovatele zákazník vyplní Vyjádření zákazníka k přejímanému produktu. Tento dokument obsahuje vyjádření zákazníka, zda je spokojen s kvalitou odvedené práce, s přístupem a jednáním společnosti jako celku, kvalitou a

rychlostí jednání a reakcí firmy, a v neposlední řadě také s kvalitou předávané práce. Pro společnost TROJICE je toto vyjádření zpětnou vazbou a slouží k tomu, aby podnik mohl neustále zlepšovat nabízené služby.

*Dle mého názoru je společnost TROJICE dobře fungujícím a kompaktním celkem. Celá její činnost podléhá pečlivému sledování a kontrole, a to od úvodního kontaktu se zákazníkem až po vyčíslení výsledku hospodaření konkrétní zakázky. Velký důraz společnost klade na sledování nákladů v celém průběhu trvání zakázky. Vzniknou-li nové náklady, z důvodu nových požadavků zákazníka, je schopna velmi rychle, snadno a účinně reagovat. Tyto náklady obvykle účinně začlení do cenové nabídky. Může ale nastat případ, kdy nově vzniklé náklady již nemůže zařadit do cenové nabídky. Tato situace není pravidelná, ale stane-li se tak, je to zejména z důvodu neplánovaného zvýšení cen vstupů (služeb a materiálu) v průběhu realizace zakázky. Vzniklá situace, bohužel, vede k neplánovanému zvýšení nákladů, což se promítne ve snížení ziskovosti konkrétní zakázky.*

*Vzhledem k velkému počtu uskutečňovaných zakázek je někdy společnost nucena využít subdodavatelských služeb. Vztahy s nimi má pečlivě ošetřeny.*

*Společnost klade velký důraz na komunikaci a vztah mezi společností a zákazníkem. Ochotný a kvalifikovaný personál vždy poskytne plnohodnotnou informaci. Součástí produkce společnosti jsou i poradenské služby. Společnost se pokaždé snaží poskytnout co nejvýhodnější nabídku s ohledem na požadavky zákazníka.*

*Dostatečným důkazem toho, že si společnost váží svého klienta, je velký počet zakázek. Hodnoty podnikových obchodů se pohybují ve velkém rozpětí. TROJICE, ačkoliv jde o větší společnost, neodmítá realizovat zakázku malého rozsahu a malé hodnoty. Cenové rozpětí realizovaných zakázek se pohybuje od řádů stovek Kč až po milionové zakázky. S přihlédnutím k tomuto faktu lze s jistotou tvrdit, že firma si váží každé nabízené pracovní příležitosti.*

*Ze zakázky použité v praktické části bakalářské práce vyplývá, že společnost nezavedla jednotný kalkulační vzorec. Neužívání jednotného kalkulačního vzorce je pro zakázkovou výrobu specifické. Jednotlivé náklady a výnosy větších zakázek společnost zachycuje na analytických nákladových a výnosových účtech. Tato evidence je velmi praktická a společnosti se osvědčila.*

*Společnost TROJICE zaznamenává ve svých zakázkách minimální vznik odchylek předběžných kalkulací nákladů od výsledných. Zakázková výroba je natolik specifická, že každá zakázka je předem velmi dobře specifikována a upravena na konkrétní požadavky zákazníka. Dojde-li však ke vzniku odchylek společnost jim nevěnuje přílišnou pozornost, protože se jedná*

*o odchylky v jednotkách nebo desítkách korun. Jejich sledování a analýza se z těchto důvodů stává bezpředmětnou.*

*Mým názorem je, že společnost TROJICE spol. s r.o. je moderní obchodní společností. Jedná se o finančně stabilní podnik, který vykazuje poměrně vysoký roční obrat již několik po sobě jdoucích let. Detailnější popis je uveden v praktické části této bakalářské práce.*

## 5. Závěr

Dnešní doba poskytuje dva základní druhy účetnictví: nákladové účetnictví a finanční účetnictví. Finanční účetnictví zpravidla vykazuje hodnoty určené externímu uživateli. Naproti tomu účetnictví vnitropodnikové přebírá informace poskytnuté z finančního účetnictví a dále je přenáší uživatelům interním.

Charakteristickým rysem zakázkové výroby je, že produkuje pouze několik druhů výrobků. Jedná-li se o zakázkovou výrobu aplikovanou v textilním průmyslu, například výroba oděvů nebo obuvi, má zpravidla každý druh výrobků široké množství variant. Další vzorovou ukázkou zakázkové výroby je výroba nábytku. Tento příklad je možná nejpřesnější, protože v současnosti je nábytek často vyráběn na míru. Tématem této bakalářské práce je zakázková výroba v kovovýrobě. V tomto odvětví výroby je produkováno široké spektrum výrobků. S jistotou lze však tvrdit, že mnoho produktů vyráběných v kovovýrobě je svým způsobem originál. Samozřejmě i v tomto odvětví není těžké nalézt sériovou výrobu, ovšem toto není předmětem bakalářské práce.

Předkládaná bakalářská práce se skládá ze dvou stěžejních částí, a to části teoretické a části praktické.

Cílem jedné kapitoly teoretické části bylo objasnit problematiku nákladového účetnictví. Byly zde srozumitelně popsány rozdíly mezi finančním a nákladovým účetnictvím. Ve stručnosti byly popsány požadavky jak externích, tak interních uživatelů účetnictví. Kapitola dále rozděluje náklady a výnosy dle různých hledisek. Druhou kapitolou teoretické části bakalářské práce byly kalkulace. Kalkulace jsou neodmyslitelnou součástí nákladového účetnictví. Kapitola zachytila a vysvětlila základní pojmy a definice týkající se kalkulací, úkoly kalkulací včetně členění nákladů, které jsou nezbytné ke správnému užívání kalkulací. Dále byly popsány různé typy kalkulačních vzorců, které jsou pro větší přehlednost vyjádřeny schematicky.

Záměrem praktické části bakalářské práce bylo převedení nabytých teoretických znalostí na zpracování konkrétní zakázky vybrané obchodní společnosti. Při zpracování praktické části spolupracoval autor práce s obchodním ředitelem společnosti a ekonomem společnosti.

Vybraným podnikem byla společnost TROJICE spol. s r.o., která patří již řadu let mezi významné společnosti v odvětví kovovýroby v Moravskoslezském kraji. Společnost TROJICE spol. s r.o. je účetní jednotkou, vede podvojně účetnictví, nepodléhá účetnímu auditu a je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty. Pro potřeby účetní evidence společnost užívá



software, který byl přizpůsoben potřebám podniku. K evidenci zakázek a nabídek je dále využíván program CRM. Zmiňované softwary napomáhají plně sledovat zakázkovou výrobu společnosti.

Společnost TROJICE má ročně okolo 1 500 zakázek. Pro účely této bakalářské práce byla vybrána pouze jedna zakázka s označením ZAK-14-1407 VHM. Zakázka byla realizována v období od 6. 12. 2014 do 6. 2. 2015 a do doby realizace zakázky nebyl zahrnut čas, po který probíhala jednání mezi odběratelem a dodavatelem.

Analýzou zakázkové výroby autor této bakalářské práce zjistil, že v zakázkové výrobě nelze stanovit jednotně užívaný kalkulační vzorec. Důvodem pro nestanovení jednotně užívaného kalkulačního vzorce je specifikum zakázkové výroby. Autor bakalářské práce dospěl k závěru, že společnost by mohla sjednotit evidenční systém zakázek, čímž by došlo ke snížení časové náročnosti účetní evidence, ale také k úspoře nákladů vynaložených na evidenci zakázek.

Na základě provedené analýzy lze s jistotou tvrdit, že na každý podnik je nutno pohlížet individuálně. Odlišností v realizaci zakázkové výroby s sebou přinášejí rozdílné požadavky na vedení účetní evidence, používání evidenčních softwarů, způsob účtování a stanovení nákladů. Přínosným by rovněž mohlo být srovnání zakázkové výroby se sériovou výrobou, případně komparace dvou a více podniků zabývajících se výrobou obdobných produktů.

## Seznam použité literatury

### Knižní zdroje

- [1] FIBÍROVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [2] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [3] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [4] MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
- [5] ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Bohumil KRÁL. *Manažerské účetnictví: případové studie a příklady*. 3. vyd. V Praze: Oeconomica, 2011. 153 s. ISBN 978-80-245-1798-8.
- [6] TUMPACH, Miloš. *Manažerské a nákladové účtovníctvo*. Bratislava: Iura Edition, 2008. 253 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-168-2.

### Zákony

- [7] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném k 10. 4. 2016
- [8] Zákon č. 235/2004 Sb. o DPH, ve znění účinném k 10. 4. 2016

### Internetové zdroje a ostatní

- [9] Obchodní rejstřík vedený Krajským soudem v Ostravě, oddíl C, vložka 11063.[online]. [cit. 2016-04-10]. Dostupné z: <http://obchodnirejstrik.cz/trojice-spol-s-r-o-48392791/>
- [10] TROJICE spol. s r. o.: o firmě. [online]. [cit. 2016-04-10]. Dostupné z: <http://www.trojice.cz/cs/o-spolecnosti>
- [11] Logo společnosti TROJICE spol. s r.o. [online]. [cit. 2016-04-10] Dostupné z: [https://www.google.cz/search?q=trojice+spol+sro+logo&rlz=1C1AVNE\\_enCZ661CZ661&espv=2&biw=1920&bih=971&source=lnms&tbn=isch&sa=X&ved=0ahUKEwjru5Lt0JvMAhVEuRQKHVbZCTAQ\\_AUIBigB#imgsrc=u1dTWeSe\\_OvxeM%3A](https://www.google.cz/search?q=trojice+spol+sro+logo&rlz=1C1AVNE_enCZ661CZ661&espv=2&biw=1920&bih=971&source=lnms&tbn=isch&sa=X&ved=0ahUKEwjru5Lt0JvMAhVEuRQKHVbZCTAQ_AUIBigB#imgsrc=u1dTWeSe_OvxeM%3A)
- [12] Interní materiály společnosti TROJICE spol. s r. o.

## Seznam zkratk

EBIT	zisk před zdaněním a úroky
EU	Evropská unie
CN	cenová nabídka
D	dal
DPH	daň z přidané hodnoty
MD	má dáti
NV	nedokončená výroba
VH	výsledek hospodaření

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejích skutečné výše).

v Ostravě dne 6. 5. 2016

  
.....  
Martin Mučka

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1                      Organizační struktura společnosti TROJICE spol. s r. o.